

R. 61.119

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y**  
**CONTABILIDAD II**



T  
1864  
I

---

**NORMALIZACIÓN CONTABLE DEL SECTOR DE LA**  
**HOSTELERÍA.**

**Una propuesta de adaptación del plan general de**  
**contabilidad al sector**

**(I)**

**TESIS DOCTORAL**

**Catalina Vacas Guerrero**

**Dirigida por la Catedrática, Dra. D<sup>a</sup> María del Carmen Norverto Laborda**

**Madrid, 1999**

## **AGRADECIMIENTOS**

Quiero expresar mi más sincero agradecimiento a la profesora Dra. D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> de Carmen Norverto Laborda, directora de este trabajo, por el apoyo, interés y paciencia que ha demostrado, ya que, sin tales estímulos, esta Tesis Doctoral, seguramente no se hubiese concluido. Sus recomendaciones y consejos han sido determinantes en la tarea investigadora desarrollada.

Igualmente, quiero expresar mi gratitud a todos los compañeros del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, y en especial a la profesora Dra. Clara Isabel Muñoz Colomina, cuyas acertadas sugerencias han enriquecido este trabajo.

# ÍNDICE ANALÍTICO

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
--------------------------	----------

**CAPÍTULO PRIMERO**  
**EL SECTOR DE LA HOSTELERIA EN ESPAÑA**

<b>1. UNA PANORÁMICA DEL SECTOR DE LA HOSTELERÍA.....</b>	<b>9</b>
1.1. La actividad hostelera como parte integrante de la actividad turística.....	9
1.2. Las empresas del sector de la hostelería.....	15
<b>2. LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS.....</b>	<b>21</b>
2.1. Características de las empresas hoteleras.....	22
2.2. Evolución del sector hotelero español.....	29
2.2.1. Primera etapa, con anterioridad a 1960: los orígenes...	32
2.2.2. Segunda etapa, de 1960 a 1973: el crecimiento acelerado.....	35
2.2.3. Tercera etapa, de 1973 a 1982: la crisis económica y la reorganización del sector.....	37
2.2.4. Cuarta etapa, de 1982 a 1991: cambios en la organización y en la gestión hotelera.....	40
2.2.5. Quinta etapa, de 1991 a 1999: consolidación e internacionalización del sector hotelero español.....	42
2.3. Marco legal de los establecimientos hoteleros.....	46
2.4. Concepto de establecimiento hotelero.....	49
2.4.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros.....	50
2.4.2. La regulación de precios en los establecimientos hoteleros.....	60
2.5. Algunos datos estadísticos por categorías.....	63
2.6. Los productos más característicos.....	70



2.6.1. El hotel de tres estrellas de playa.....	70
2.6.2. El hotel de tres estrellas de ciudad.....	72
2.6.3. El hotel de lujo de ciudad.....	73
2.7. Concentración y asociacionismo hotelero.....	75
2.7.1. Las cadenas hoteleras. ....	79
2.7.1.1. Hoteles en propiedad.....	85
2.7.1.2. Hoteles en arrendamiento.....	85
2.7.1.3. El contrato de gestión.....	86
2.7.1.4. El contrato de dirección o <i>management</i> .....	87
2.7.1.5. Las franquicias hoteleras.....	87
2.7.2. Agrupaciones de hoteles independientes.....	89
2.7.3. Las centrales de reservas. ....	90
2.7.4. Integraciones verticales.....	92
2.8. Relación entre los establecimientos hoteleros y las empresas turísticas de intermediación: los operadores turísticos y las agencias de viajes. ....	95
2.8.1. Los operadores turísticos internacionales.....	98
2.8.2. Sistemas de contratación entre hoteleros e intermediarios turísticos.....	100
2.8.3. Problemas más habituales que se presentan a los hoteleros en la contratación con los operadores turísticos.....	103
2.9. Análisis económico-financiero del sector hotelero.....	106
2.9.1. Análisis patrimonial.....	119
2.9.2. Análisis financiero. ....	121
2.9.2.1. Ratios de situación financiera.....	121
2.9.2.2. Ratios de endeudamiento.....	122
2.9.2.3. Ratios de eficiencia operativa.....	122
2.9.3. Análisis económico.....	123
2.9.3.1. Evolución de las ventas.....	124
2.9.3.2. Evolución de los resultados.....	126
2.9.3.3. Ratios de eficiencia.....	128

2.9.3.4.	Rentabilidad económica.....	129
2.9.3.5.	Evolución de la rentabilidad financiera.....	130
<b>3.</b>	<b>LOS ALOJAMIENTOS EXTRAHOTELEROS.....</b>	<b>133</b>
3.1.	Los apartamentos turísticos y las viviendas vacacionales.....	136
3.2.	Los campamentos de turismo ( <i>camping</i> ).....	140
3.3.	Los alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido ( <i>timesharing</i> ).....	144
3.4.	Las ciudades de vacaciones.....	148
<b>4.</b>	<b>LA INDUSTRIA DE LA RESTAURACIÓN.....</b>	<b>150</b>
4.1.	Evolución económica del sector.....	154
4.2.	La restauración rápida ( <i>fast food</i> ).....	158
4.3.	Las empresas de restauración para colectividades ( <i>catering</i> )..	161
4.4.	El subsector de cafeterías y bares.....	167

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **LA NORMALIZACIÓN CONTABLE:**

**Una necesidad para el sector de la hostelería**

<b>1.</b>	<b>CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE.....</b>	<b>171</b>
<b>2.</b>	<b>VENTAJAS DE LA NORMALIZACIÓN.....</b>	<b>179</b>
<b>3.</b>	<b>CRÍTICAS A LA NORMALIZACIÓN.....</b>	<b>182</b>
<b>4.</b>	<b>MODELOS DE NORMALIZACIÓN.....</b>	<b>185</b>
<b>5.</b>	<b>LAS CONSTRUCCIONES CONCEPTUALES COMO INSTRUMENTO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE.....</b>	<b>191</b>
5.1.	El entorno socio-económico.....	193
5.1.1.	El sujeto contable o entidad informativa.....	199
5.1.2.	Los usuarios de la información contable.....	203
5.2.	Los objetivos de la información contable.....	211

5.3.	Los requisitos de la información contable.....	215
5.3.1.	Breve análisis de los principales requisitos.....	220
5.4.	Las hipótesis contables básicas.....	236
5.5.	Los elementos operativos.....	244
5.5.1.	Los estados contables.....	245
5.5.2.	Elementos de los estados contables.....	248
5.5.3.	Reconocimiento contable.....	254
5.5.4.	La medida de los elementos contables.....	256
5.6.	Los principios contables.....	259
5.6.1.	Principios contables e imagen fiel.....	264
5.7.	Las normas contables operativas. ....	269
<b>6.</b>	<b>LOS PLANES DE CUENTAS COMO INSTRUMENTO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE</b>	<b>271</b>
6.1.	Concepto y objetivos de la planificación contable.....	271
6.2.	Concepto de plan de cuentas.....	275
6.2.1.	Los planes de cuentas más significativos.....	277
6.2.1.1.	Los planes de cuentas en Alemania.....	277
6.2.1.2.	Los planes de cuentas en Francia.....	279
6.2.1.3.	Otros planes de cuentas.....	287
6.3.	Los primeros intentos de planificación contable en España. El Plan General de Contabilidad de 1973.....	289
6.4.	El Plan General de Contabilidad de 1990.....	296
6.4.1.	Características del Plan General de Contabilidad.....	300
6.4.2.	Estructura del Plan General de Contabilidad.....	303
6.4.3.	Desarrollos del Plan General de Contabilidad.....	308
6.5.	Adaptaciones sectoriales de los planes contables generales...	314
6.5.1.	Adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad de 1973.....	318
6.5.2.	Adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad de 1990.....	332

**CAPÍTULO TERCERO**  
**LA PLANIFICACIÓN CONTABLE EN EL**  
**SECTOR DE LA HOSTELERIA**

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>340</b>
<b>2. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN LOS ESTADOS UNIDOS: UN EJEMPLO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE ANGLOSAJONA.....</b>	<b>343</b>
2.1. Estructura del <i>"Uniform System of Accounts for the Lodging Industry"</i> .....	346
2.2. Los estados contables destinados a los usuarios externos.....	348
2.3. Proceso interno de determinación de los resultados.....	353
2.3.1. Cálculo de los márgenes de los departamentos operacionales.....	360
2.3.1.1. Cálculo del resultado del departamento "Habitaciones".....	361
2.3.1.2. Cálculo de los resultados de los departamentos "Alimentos" y "Bebidas".....	363
2.3.1.3. Cálculo de los resultados del departamento "Telecomunicaciones".....	368
2.3.1.4. Los estados contables de "Lavandería".....	369
2.3.1.5. Estados contables de otros centros generadores de ingresos.....	373
2.4. Cálculo del resultado antes de gastos fijos y canon por dirección.....	373
2.5. Cálculo del resultado antes de impuestos y resultado neto del período.....	375
2.6. Otros puntos a destacar el <i>"Uniform System of Accounts for the Lodging Industry"</i> .....	377
2.7. Ventajas y limitaciones del modelo.....	380

<b>3. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN FRANCIA: UN EJEMPLO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EUROPEO-CONTINENTAL.....</b>	<b>383</b>
3.1. Estructura del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera.....	386
3.2. Cuadro de cuentas.....	388
3.3. Guía de funcionamiento.....	389
3.3.1. Cuentas específicas de la clase 1: Cuentas de capitales.....	390
3.3.2. Cuentas específicas de la clase 2: Cuentas de inmovilizaciones.....	391
3.3.3. Cuentas específicas de la clase 3: Cuentas de existencias y producción en curso.....	394
3.3.4. Cuentas específicas de la clase 4: Cuentas de terceros.....	395
3.3.5. Cuentas específicas de la clase 5: Cuentas financieras.....	397
3.3.6. Cuentas específicas de la clase 6: Cuentas de gastos.....	397
3.3.7. Cuentas específicas de la clase 7: Cuentas de ingresos.....	399
3.4. Documentos de síntesis.....	402
3.5. Disposiciones relativas a algunas actividades del sector.....	405
3.5.1. Restauración rápida ( <i>fast food</i> ).....	405
3.5.2. Restauración colectiva ( <i>catering</i> ).....	406
3.5.3. Bares, cafés y despacho de tabaco.....	407
3.5.4. Distribución automática y venta ambulante.....	407
3.5.5. Restauración pública: empresas concesionarias del Estado.....	409
3.6. Algunas operaciones particulares que se realizan en el sector	410
3.6.1. Operaciones efectuadas por cuenta de terceros.....	410
3.6.2. Tratamiento contable de los pagos en especie.....	413

3.6.3. Contabilización de las cotizaciones de bebidas alcohólicas y tabaco.....	414
3.6.4. Tratamiento contable de las propinas.....	415
<b>4. COMPARACIÓN DE LOS PLANES SECTORIALES ANALIZADOS.....</b>	<b>416</b>
<b>5. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN ESPAÑA.....</b>	<b>419</b>
5.1. El “Plan de cuentas para la Industria Hotelera” de Arespacochaga.....	421

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR HOTELERO Y DE LA RESTAURACIÓN**

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>426</b>
<b>2. MODIFICACIONES MÁS IMPORTANTES RESPECTO AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.....</b>	<b>433</b>
2.1. Modificaciones en el cuadro de cuentas.....	433
2.1.1. Modificaciones en el grupo 1.....	433
2.1.2. Modificaciones en el grupo 2 .....	435
2.1.3. Modificaciones en el grupo 3.....	437
2.1.4. Modificaciones en el grupo 4.....	437
2.1.5. Modificaciones en el grupo 5.....	438
2.1.6. Modificaciones en el grupo 6.....	438
2.1.7. Modificaciones en el grupo 7.....	439
2.2. Modificaciones en las cuentas anuales.....	440
2.3. Modificaciones en las normas de valoración.....	442

<b>3. PRINCIPIOS CONTABLES.....</b>	<b>444</b>
<b>4. CUADRO DE CUENTAS.....</b>	<b>445</b>
4.1. Grupo 1: Financiación básica.....	445
4.2. Grupo 2: Inmovilizado.....	448
4.3. Grupo 3: Existencias.....	456
4.4. Grupo 4: Acreedores y deudores por operaciones de tráfico...	458
4.5. Grupo 5: Cuentas financieras.....	461
4.6. Grupo 6: Compras y gastos.....	466
4.7. Grupo 7: Ventas e ingresos.....	475
<b>5. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.....</b>	<b>483</b>
5.1. Grupo 1: Financiación básica.....	483
5.2. Grupo 2: Inmovilizado.....	487
5.3. Grupo 3: Existencias.....	500
5.4. Grupo 4: Acreedores y deudores por operaciones de tráfico...	506
5.5. Grupo 5: Cuentas financieras.....	512
5.6. Grupo 6: Compras y gastos.....	513
5.7. Grupo 7: Ventas e ingresos.....	525
<b>6. CUENTAS ANUALES.....</b>	<b>536</b>
6.1. Normas de elaboración de las cuentas anuales.....	537
6.1.1. Estructura de las cuentas anuales.....	537
6.1.2. Cuentas anuales abreviadas.....	537
6.1.3. Balance.....	538
6.1.4. Cuenta de pérdidas y ganancias.....	541
6.1.5. Memoria.....	543
6.1.6. Información separada por actividades.....	544
6.2. Modelos de cuentas anuales.....	546
6.2.1. Balance.....	547
6.2.2. Cuenta de pérdidas y ganancias.....	551
6.2.3. Memoria.....	554

6.2.3.1.	Actividad de la empresa.....	554
6.2.3.2.	Normas de valoración.....	554
6.2.3.3.	Inmovilizado material.....	557
6.2.3.4.	Inversiones financieras.....	559
6.2.3.5.	Subvenciones.....	561
6.2.3.6.	Fondo de reversión.....	561
6.2.3.7.	Deudas no comerciales.....	562
6.2.3.8.	Situación fiscal.....	564
6.2.3.9.	Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.....	565
6.2.3.10.	Ingresos y gastos.....	565
6.2.3.11.	Información sobre medio ambiente.....	567
6.2.3.12.	Información sobre las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes..	568
6.2.3.13.	Cuadro de financiación.....	569
6.2.3.14.	Información por actividades.....	569
	▪ Balance por actividades.....	570
	▪ Cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades.....	571
6.3.	Modelos de cuantas anuales abreviadas.....	572
6.3.1.	Memoria abreviada.....	572
6.3.1.1.	Actividad de la empresa.....	572
6.3.1.2.	Normas de valoración.....	572
6.3.1.3.	Empresas del grupo y asociadas.....	575
6.3.1.4.	Fondo de reversión.....	575
6.3.1.5.	Información sobre medio ambiente.....	576
6.3.1.6.	Información por actividades.....	577
	▪ Balance abreviado por actividades.....	578
	▪ Cuenta de pérdidas y ganancias analítica abreviada por actividades.....	579



<b>7. NORMAS DE VALORACIÓN.....</b>	<b>580</b>
7.1. 2ª. Inmovilizado material.....	580
7.2. 3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material.....	583
7.3. 5ª. Normas particulares sobre inmovilizado inmaterial.....	585
7.4. 13ª. Existencias.....	588
7.5. 18ª. Ingresos por prestación de servicios, ventas y otros ingresos.....	591
7.6. 19ª. Provisión para indemnizaciones a clientes.....	592
7.7. 21ª. Fondo reversión.....	593
7.8. 22ª. Subvenciones de capital.....	594
7.9. 23ª. Uniones temporales de empresas.....	595
 <b>CONCLUSIONES.....</b>	 <b>597</b>
 <b>ANEXOS.....</b>	 <b>616</b>
 Anexo nº 1: Normativa reguladora de los establecimientos hoteleros en las comunidades autónomas.....	 617
 Anexo nº 2: Normativa reguladora de los campamentos de turismo en las comunidades autónomas.....	 621
 Anexo nº 3: Lista de cuentas del <i>Uniform System of Accounts for the               Lodging Industry</i> .....	 624
 Anexo nº 4: Lista de cuentas del <i>Plan Comptable Professionnel de               L'Industrie Hôtelière</i> .....	 640
 Anexo nº 5: Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a distintos sectores.....	 697
1. Normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras.....	697

2. Normas de adaptación del PGC a las federaciones deportivas.....	701
3. Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias.....	703
4. Normas de adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas.....	707
5. Normas de adaptación del PGC a las empresas de asistencia sanitaria.....	712
6. Normas de adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico.....	716
7. Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.....	731
8. Normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, puentes, túneles y otras vías de peaje.....	740
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>755</b>

## ÍNDICE SINTÉTICO

## **INTRODUCCIÓN**

### **CAPÍTULO PRIMERO**

#### **EL SECTOR DE LA HOSTELERÍA EN ESPAÑA**

1. UNA PANORÁMICA DEL SECTOR DE LA HOSTELERÍA.
2. LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS.
3. LOS ALOJAMIENTOS EXTRAHOTELEROS.
4. LA INDUSTRIA DE LA RESTAURACIÓN.

### **CAPÍTULO SEGUNDO**

#### **LA NORMALIZACIÓN CONTABLE**

**(Una necesidad para el sector de la hostelería)**

1. CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE.
2. VENTAJAS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE.
3. CRÍTICAS A LA NORMALIZACIÓN CONTABLE.
4. MODELOS DE NORMALIZACIÓN CONTABLE.
5. LAS CONSTRUCCIONES CONCEPTUALES COMO INSTRUMENTO DE  
NORMALIZACIÓN CONTABLE.
6. LOS PLANES DE CUENTAS COMO INSTRUMENTO DE  
NORMALIZACIÓN CONTABLE.

**CAPÍTULO TERCERO**  
**LA PLANIFICACIÓN CONTABLE EN EL**  
**SECTOR DE LA HOSTELERÍA**

1. INTRODUCCIÓN.
2. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN LOS ESTADOS UNIDOS:  
UN EJEMPLO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE ANGLOSAJONA.
3. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN FRANCIA: UN EJEMPLO  
DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EUROPEO-CONTINENTAL.
4. COMPARACIÓN DE LOS PLANES SECTORIALES ANALIZADOS.
5. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN ESPAÑA.

**CAPÍTULO CUARTO**  
**PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE**  
**CONTABILIDAD PARA EL SECTOR HOTELERO**  
**Y DE LA RESTAURACIÓN**

1. INTRODUCCIÓN.
2. MODIFICACIONES MÁS IMPORTANTES RESPECTO AL PLAN  
GENERAL DE CONTABILIDAD.
3. PRINCIPIOS CONTABLES.
4. CUADRO DE CUENTAS.
5. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.
6. CUENTAS ANUALES.
7. NORMAS DE VALORACIÓN.

**CONCLUSIONES**

**ANEXOS**

**BIBLIOGRAFÍA**

## **ÍNDICE DE CUADROS**

Cuadro nº 1:	Comparación de la balanza de pagos turística con la balanza comercial.
Cuadro nº 2:	Clasificación nacional de actividades económicas: actividades turísticas.
Cuadro nº 3:	Clasificación internacional uniforme de las actividades turísticas.
Cuadro nº 4:	Clasificación de las empresas del sector de la hostelería.
Cuadro nº 5:	Evolución del sector hotelero.
Cuadro nº 6:	Clasificación de los establecimientos hoteleros.
Cuadro nº 7:	Viajeros alojados en establecimientos hoteleros.
Cuadro nº 8:	Pernotaciones y estancia media en establecimientos hoteleros.
Cuadro nº 9:	Estructura de la oferta hotelera por categorías y capacidad de acogida.
Cuadro nº 10:	Producción de los hoteles españoles.
Cuadro nº 11:	Productividad de los hoteles españoles.
Cuadro nº 12:	Principales cadenas hoteleras españolas.
Cuadro nº 13:	Cadenas españolas en el extranjero.
Cuadro nº 14:	Principales agrupaciones de hoteles independientes.
Cuadro nº 15:	Canales de distribución de los servicios hoteleros.
Cuadro nº 16:	Representatividad de la muestra.
Cuadro nº 17:	Empresas incluidas en el estudio.
Cuadro nº 18:	Estructura del balance del sector hotelero: activo.
Cuadro nº 19:	Estructura del balance del sector hotelero: pasivo.
Cuadro nº 20:	Estructura del balance medio simplificado.
Cuadro nº 21:	Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias analítica del sector hotelero.
Cuadro nº 22:	Ratios más significativos del sector hotelero: ratios financieros.

Cuadro nº 23:	Ratios más significativos del sector hotelero: ratios económicos.
Cuadro nº 24:	Preferencia de alojamientos de los turistas en España.
Cuadro nº 25:	Estancias de viajeros en establecimientos turísticos.
Cuadro nº 26:	Oferta de apartamentos turísticos.
Cuadro nº 27:	La oferta de campamentos de turismo en España.
Cuadro nº 28:	Evolución del sector de restaurantes en España.
Cuadro nº 29:	Evolución de la capacidad de los restaurantes.
Cuadro nº 30:	Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancia de los restaurantes.
Cuadro nº 31:	La restauración rápida en España.
Cuadro nº 32:	Evolución de la actividad de las empresas de restauración para colectividades en España.
Cuadro nº 33:	Restauración colectiva: reparto del mercado.
Cuadro nº 34:	Ventas de las principales empresas de restauración para colectividades.
Cuadro nº 35:	Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas de restauración para colectividades.
Cuadro nº 36:	Evolución del sector cafeterías.
Cuadro nº 37:	Cafés y bares.
Cuadro nº 38:	Niveles de información contable.
Cuadro nº 39:	Cálculo del resultado global.
Cuadro nº 40:	Marco normativo de la contabilidad en España.
Cuadro nº 41:	Adaptaciones sectoriales del PGC de 1973.
Cuadro nº 42:	Adaptaciones sectoriales del PGC de 1990.
Cuadro nº 43:	Modelo de balance del USALI.
Cuadro nº 44:	Modelo de cuenta de resultados del USALI.
Cuadro nº 45:	Márgenes de los departamentos operacionales del USALI.
Cuadro nº 46:	Gastos de las actividades funcionales del USALI.
Cuadro nº 47:	Cuenta General de resultados del USALI.
Cuadro nº 48:	Resultado del departamento Habitaciones del USALI.
Cuadro nº 49:	Resultado del departamento Alimentos del USALI.

- Cuadro nº 50: Resultado del departamento Bebidas del USALI.
- Cuadro nº 51: Resultado del departamento Telecomunicaciones del USALI.
- Cuadro nº 52: Resultado del departamento Lavandería–clientes del USALI, cuando existen dos lavanderías.
- Cuadro nº 53: Costes e imputaciones de la Lavandería general del USALI.
- Cuadro nº 54: Resultado del departamento Lavandería–clientes del USALI, cuando existe una única lavandería.
- Cuadro nº 55: Balance de situación del PPCSH.
- Cuadro nº 56: Cuenta de pérdidas y ganancias del PPCSH.
- Cuadro nº 57: Balance por actividades del PPCSH.
- Cuadro nº 58: Cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades del PPCSH.
- Cuadro nº 59: Balance abreviado por actividades del PPCSH.
- Cuadro nº 60: Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada analítica por actividades del PPCSH.



## **ÍNDICE DE ABREVIATURAS**

AAA	<i>American Accounting Association.</i>
AARF	<i>Australian Accounting Research Foundation.</i>
ACHE	Asociación de Cadenas Hoteleras Españolas.
ACROTEL	Asociación de Centrales de Reservas Hoteleras.
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants.</i>
AIH	Asociación Internacional de Hotelería.
AIHA	Asociación Interamericana de Hotelería.
APB	<i>Accounting Principles Board.</i>
ARS	<i>Accounting Research Study.</i>
ASEPUC	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
ASOBAT	<i>A Statement of Basic Accounting Theory.</i>
BAI	Beneficio antes de impuestos.
BAII	Beneficio antes de impuestos e intereses.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Administración de Empresas.
C.E.E.	Comunidad Económica Europea.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CIUAT	Clasificación Internacional Uniforme de Actividades Turísticas.
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
EOT	Escuela Oficial de Turismo.
EPA	Encuesta de Población Activa.
ERC	Empresas de Restauración Colectiva.
ETT	Empresa de Trabajo Temporal.

FASB	<i>Federal Accounting Standards Boards.</i>
FEH	Federación Española de Hoteles.
FER	Federación Española de Restaurantes.
FIAMM	Fondos de Inversión en Activos de Mercado Monetario.
GDS	Global Distribution System.
HORECA	Unión Internacional de las Organizaciones Nacionales de Hosteleros, Restaurantes y Cafeterías.
HOTREC	Confederación de las Asociaciones Nacionales de Hoteles, Restaurantes, Bares y Establecimientos similares dentro de la Unión Europea.
IAHA	Asociación Interamericana de la Hotelería.
IASC	<i>International Accounting Standards Committee.</i>
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ICAEW	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales.</i>
IESA	Investigaciones Económicas y Sociales Aplicadas.
IET	Instituto de Estudios Turísticos.
INE	Instituto Nacional de Estadística.
INMERSO	Instituto de Migraciones y Servicios Sociales.
IPC	Indice de Precios al Consumo.
MIA	Meliá Inversiones Americanas.
NIC/IAS	Norma Internacional de Contabilidad.
OCAMM	Organización Común de los Estados de África, Madagascar e Isla Mauricio.
OMT	Organización Mundial del Turismo.
OPA	Oferta Pública de Adquisición de Acciones.
OTE	Organización de Tiempo Compartido Europeo.
PGC	Plan General de Contabilidad.
PIB	Producto Interior Bruto.
PMU	<i>Pari Mutuel Urbain.</i>
PPCSH	Propuesta de Plan Contable para el Sector Hotelero.
PYME	Pequeña y Mediana Empresa.
RET	Revista de Estudios Turísticos.

REA	Registro de Economistas Auditores.
SEC	<i>Security Exchange Commission.</i>
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts.</i>
TIOT	Tablas Input Output del Turismo.
TRLSA	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
TURESPAÑA	Instituto de Turismo de España.
UE	Unión Europea.
USAH	<i>Uniform System of Accounts for Hotel.</i>
USALI	<i>Uniform System of Accounts for the Lodging Industry.</i>
UTE	Unión Temporal de Empresas.

## INTRODUCCIÓN

El sector turístico se ha venido consolidando, a lo largo de las últimas décadas, como una de las actividades estratégicas de la economía española, y aunque no es el objeto de este trabajo analizar exhaustivamente la contribución de turismo al desarrollo de la economía española, no podemos sustraernos a la tentación de dedicar aunque sólo sean unas líneas a resaltar unos hechos de todos conocidos.

No se puede comprender la reciente historia de España y explicar el grado de desarrollo económico alcanzado, sin hacer una referencia al turismo, que se ha convertido en el primer sector productivo de la economía española. Los ingresos por turismo durante 1998 rebasaron los 4,4 billones de pesetas, lo que representa un incremento del 13,1% respecto al año anterior, y la participación del sector en el PIB fue del 11,1%, dando empleo a 1.200.000 personas. Y en lo que va de 1999, ya se han superado las cifras, a la misma fecha, del año anterior.

El "caso español" ha suscitado interés internacional, porque rompe con el modelo convencional de desarrollo económico en que el proceso de industrialización nace a partir del sector primario. La industrialización y modernización de la economía española experimentada a partir de la década de los sesenta se deben fundamentalmente al sector terciario<sup>1</sup>. En este sentido, la experiencia española, aunque no sea exportable, está siendo estudiada por países en vías de desarrollo, principalmente latinoamericanos.

---

<sup>1</sup> En el período 1960-1975 el turismo permitió una entrada neta de 14.000 millones de dólares, cantidad similar al montante que supuso el Plan Marshall en la República Federal Alemana.

Actualmente España está consolidada como destino turístico preferente, especialmente para el turismo europeo, debido a la calidad y modernidad de sus instalaciones y a la relación calidad-precio de los servicios turísticos, muy superior a la de nuestros competidores. Es el líder absoluto en el segmento de vacaciones de sol y playa, tiene una posición muy destacable en actividades congresuales y es una potencia emergente en lo que podíamos denominar turismo alternativo, como es el caso del turismo rural, el deportivo y de aventura, el de salud, el gastronómico, el cultural, etc., que están restando estacionalidad al sector.

Según fuentes del Instituto de Estudios Turísticos, durante 1998 se han registrado un total de 70.857.732 visitantes, de los cuales 47.749.075 son turistas, es decir personas que han pernoctado al menos una noche en nuestro país, y excursionistas o visitante de un día los 23.108.657 restantes. Estas cifras son reflejo del dinamismo del turismo receptor español, que han situado a España en el segundo lugar del mundo más visitado, detrás de Francia, en cuanto a llegadas de turistas internacionales, y el primer lugar en cuanto a llegadas de turistas europeos.

Según datos ofrecidos por la Organización Mundial de Turismo<sup>2</sup>, el sector ha movido, en el año citado, más de 595 millones de personas en todo el mundo, de las cuales más del 8% corresponde España. Y según el citado organismo, se estima que para el año 2020, 1.600 millones de personas en el mundo se desplazarán por motivos turísticos.

---

<sup>2</sup> La ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (OMT) es una organización intergubernamental que constituye un foro mundial en política y cuestiones turísticas. Entre sus miembros figuran 138 países, así como más de 350 miembros afiliados de los sectores público y privado. Su misión consiste en fomentar y desarrollar el turismo como instrumento para la paz y el entendimiento mundial, el desarrollo económico y el comercio internacional.

Los ingresos por turismo, en 1998, cubrieron en un 161% al déficit comercial, con lo que se logró que equilibraran, un año más, la balanza de pagos, que en ese año registró superávit, pese al importante déficit comercial.

En el cuadro nº 1 comprobamos como los ingresos por turismo han ido compensando, año tras año, el déficit de la balanza comercial:

**CUADRO Nº 1**  
**COMPARACIÓN DE LA BALANZA TURÍSTICA**  
**CON LA BALANZA COMERCIAL**  
(en miles de millones de pesetas)

	1994	1995	1996	1997	1998
Ingresos por turismo	2878	3168	3490	3937	4454
Pagos por turismo	552	556	624	660	747
Saldo por turismo	2326	2612	2866	3277	3707
Déficit de la balanza comercial	-1935	-2268	-2028	-1964	-2774
<u>Cobertura (en %):</u>					
Ingresos turismo/déficit comercial	149	140	172	200	161
Saldo turismo/déficit comercial	120	115	141	167	134

FUENTE: Banco de España y elaboración propia

Pese a estas cifras, la actividad turística no es suficientemente valorada, produciéndose la paradoja de ser considerada como un medio para financiar el déficit comercial de la balanza de pagos y no como un fin en sí misma, lo que daría lugar a su reconocimiento como una actividad básica y prioritaria en la economía nacional. Y esto no sólo ocurre en el ámbito nacional, baste para demostrarlo la siguiente cita recogida de un informe de OMT (1992): *La política pública sigue volcada en la agricultura, la minería y la manufactura, a las que se considera como fuentes principales de fortalecimiento económico sin llegar a apreciar el potencial económico del turismo.*

La idea de que el turismo no representa más que una actividad transitoria y sometida a fuertes fluctuaciones, ha persistido a lo largo de muchos

años. En los años sesenta, mientras que los organismos internacionales reconocían a la actividad turística un papel estratégico en la economía de los países en desarrollo, el Banco Mundial, en un informe sobre el desarrollo económico de España (1963) muestra grandes reticencias sobre el potencial de la actividad turística, afirmando que su demanda es coyuntural y fácilmente desviable de unos destinos a otros, y por tanto poco estable a largo plazo. Tuvieron que pasar muchos años para que los hechos quitaran la razón al Banco Mundial, cuyos informes estaban realizados desde una óptica centroeuropea y con criterios de análisis del sector industrial.

El turismo resistió mucho mejor que otros sectores productivos la crisis del petróleo del año 1973, la guerra del Golfo de 1991 y las recesiones económicas que siguieron a estos acontecimientos.

Quizás esta falta de reconocimiento esté, en parte, motivada por tratarse de una actividad con mayores dificultades de conceptualización, delimitación y cuantificación que otros sectores; y a pesar de los esfuerzos de la OMT existen grandes limitaciones estadísticas y metodológicas. En la mayoría de los países, incluso en los desarrollados, falta una definición y valoración de magnitudes básicas, como por ejemplo el valor añadido o la inversión y consumo turístico produciéndose cierta confusión de la actividad turística con otras actividades vinculadas. Por ejemplo, en la Contabilidad Nacional, a la hora de calcular el Valor Añadido Bruto sólo se mide la participación del subsector hotelería y restaurantes, y no de toda la actividad turística, y por muy vinculadas que estén ambas actividades, evidentemente no son coincidentes.

Las siguientes palabras de Fuentes Quintana<sup>3</sup> hablando del papel jugado por el sector servicios en el desarrollo económico español, podemos

---

<sup>3</sup> FUENTES QUINTANA, E.: *Tres decenios de la economía española en perspectiva*. En la obra *Economía*, dirigida por García Delgado, Espasa Calpe, Madrid, 1988, p. 68.



hacerlo extensivo al sector turístico, sin necesidad de cambiar ni una sola palabra:

*El sector servicios reúne en España tres características:*

- *Es el más dinámico si nos atenemos al crecimiento de sus producciones y de la ocupación.*
- *Es el primer sector productivo si atendemos a su participación en el PIB y en el empleo.*
- *Es el más desconocido.*

Por tanto, es necesario revalorizar la actividad turística dentro de la economía española, para que ocupe el lugar que le corresponde, siendo preciso para conseguirlo superar las siguientes deficiencias:

- a) Su falta de reconocimiento como actividad estratégica para la economía española.
- b) Los esquemas teóricos inadecuados, muchas veces basados en la actividad industrial.
- c) La escasa atención por parte de los investigadores económicos en el presente.
- d) La insuficiente información estadística sobre el sector, que impide la elaboración de trabajos de mayor calidad científica y más precisos.

Estas deficiencias son todavía más palpables si nos referimos a las empresas turísticas. Pues los estudios y estadísticas realizados por la administración, tanto estatal como autonómica, parecen más preocupados por hacer un recuento de los turistas que nos visitan que por la calidad de los

servicios ofrecidos, dando una preferencia casi absoluta a la investigación de la demanda sobre la oferta, ignorando casi por completo el sector empresarial<sup>4</sup>.

Confiamos en que con nuestro trabajo podamos contribuir al mejor conocimiento, si no de toda la actividad turística, sí al menos de una parte importante de la misma como es la actividad del sector de la hostelería.

---

<sup>4</sup> Para tratar con mayor profundidad algunos temas esbozadas en esta introducción, pueden verse:

BOTE GÓMEZ, V.: *La necesaria revalorización de la actividad turística española en una economía terciarizada e integrada en la CEE*. Revista Estudios Turísticos nº 118, 1993. Y *El conocimiento científico en España sobre la actividad turística (1960-1998)*, en "50 años del turismo español", Madrid, 1999, pp. 541-550.

FIGUEROLA PALOMO, M.: *Contribución de la actividad turística a la economía española*. En *La Actividad Turística Española en 1997* (edición 1998), Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo, Madrid, 1999, pp. 29-41.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (OMT): *Proyecto de Clasificación Internacional Uniforme de Actividades Turísticas*, Madrid, 1992.

# **CAPÍTULO PRIMERO**

## **EL SECTOR DE LA HOSTELERÍA EN ESPAÑA**

## 1. UNA PANORÁMICA DEL SECTOR DE LA HOSTELERÍA

### 1.1. La actividad hostelera como parte integrante de la actividad turística

El movimiento de millones de personas desplazados de sus lugares de residencias, por diferentes motivos<sup>5</sup>, hace necesaria la creación de establecimientos que les ofrezcan tanto alojamiento como manutención.

Como ha dicho Fernández Fuster<sup>6</sup>, turismo es "camino y posada". Evidentemente sin transporte no hay turismo, pero sin alojamiento tampoco, de aquí que la intensidad turística de un lugar se mida por los alojamientos disponibles. No podría entenderse el desarrollo turístico, sin la industria hotelera, elemento básico de la oferta turística. Turismo y hostelería son dos caras de la misma moneda; es evidente que sin la expansión acelerada que ha tenido la hostelería, desde la década de los sesenta, el turismo no hubiera obtenido el grado de crecimiento que ha alcanzado en nuestro país.

Ya hemos comentado en la Introducción, como el desarrollo paralelo de hostelería y turismo, y la falta de instrumentos técnicos de evaluación de sus efectos económicos, ha hecho que se produzca cierta confusión entre ambas actividades, de tal forma que en los análisis económicos que se han realizado

---

<sup>5</sup> Esta podría ser una simplificación del concepto de turismo. Aunque la OMT da una definición más completa: *"Conjunto de actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, por un periodo consecutivo inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros motivos"*.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (OMT): Definición aprobada en la Conferencia de Ottawa, celebrada en junio de 1991, y adoptada por la Comisión de Estadísticas de las Naciones Unidas en marzo de 1993.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ FUSTER, L.: *Introducción a la teoría y técnica del turismo*. Alianza Editorial, 1989, p. 361.

en España sobre el sector<sup>7</sup>, se han utilizado como resultado de la actividad turística, el dato obtenido de la Contabilidad Nacional de la producción y renta del sector hostelería y restaurantes.

Con el fin de clarificar la estructura conceptual de las actividades turísticas desde el punto de vista de la oferta, vamos a ver las distintas clasificaciones disponibles a este respecto.

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), en el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, separa las distintas actividades relacionadas con el turismo, agrupándolas en dos subsectores: "Hostelería", que aparece en la división "H" y la agrupación "Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones", que aparece en la división "I", y donde se localizan a las Agencias de Viajes, según puede verse en el cuadro nº 2 que ofrecemos a continuación:

---

<sup>7</sup> Quizás cabría preguntarse por la naturaleza del "sector turístico" pues son varios los autores que han cuestionado la relación del turismo con una actividad sectorial. Así, se afirma que la industria turística no es un sector claramente definido, debido a la fragmentación de sus procesos de producción y a la diversidad de servicios con que se manifiesta, los cuales a su vez, pueden ser suministrados por otros sectores de actividad. El turismo es una actividad diversa, multifacética y dispersa, que exige servicios que pueden considerar o no al turista como el principal usuario final.

Sobre este tema pueden verse:

BUENO CAMPOS, E.: *La investigación sobre las empresas turísticas en España: el estado del arte*. Revista Estudios Turísticos nº 129, 1996, pp. 61-80.

FIGUEROLA PALOMO, M.: *Elementos para el estudio de la economía de la empresa turística*. Síntesis, 1990, p. 44.

GILBERT, D.: *Plan estratégico de marketing para el turismo en España*. Revista Estudios Turísticos nº 104, 1989, pp. 83-99.

**CUADRO Nº 2**  
**CLASIFICACIÓN NACIONAL DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**  
(Epígrafes donde aparecen actividades turísticas)

<i><b>División</b></i>	<i><b>Grupo</b></i>	<i><b>Clase</b></i>	<i><b>Actividad</b></i>
<b>H</b>	<b>HOSTELERÍA</b>	551	Hoteles.
		552	Camping y otros tipos de hospedaje de corta duración.
		553	Restaurantes.
		554	Establecimientos de bebidas.
		555	Comedores colectivos y provisión de comidas preparadas.
<b>I</b>	<b>TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES</b>	633	Actividades de las agencias de viajes, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico.

Por su parte, la Organización Mundial del Turismo ha elaborado una Clasificación Internacional Uniforme de las Actividades Turísticas (CIUAT)<sup>8</sup>, que ha sido adoptada por la Comisión de Estadísticas de las Naciones Unidas en marzo de 1993 como clasificación provisional, con, entre otros, los siguientes objetivos:

- Fomentar una representación más completa del turismo.
- Construir un marco general que facilite la compatibilidad entre estadísticas turísticas nacionales e internacionales.
- Ofrecer a los profesionales del turismo un conocimiento mejor de los productos y mercados turísticos, así como de la situación del sector.

---

<sup>8</sup> El texto de la CIUAT forma parte de las recomendaciones sobre estadísticas de turismo publicado conjuntamente por la División de Estadísticas de las Naciones Unidas y la OMT.

No reproducimos íntegramente la relación de actividades turísticas, pues ésta incluye otras muchas actividades que total o parcialmente prestan servicios a los turistas.

- Establecer una vinculación estadística entre el lado de la oferta (servicios ofrecidos, ingresos y costes) y el lado de la demanda (preferencias, necesidades...).
- Permitir una evaluación más nítida de las condiciones en que se desenvuelve la balanza de pagos y la contribución del turismo a los movimientos del comercio internacional.

La CIUAT contiene una extensa relación de las actividades turísticas, distinguiendo entre las que prestan todos sus servicios a los turistas, y aquellas otras que prestan parte de sus servicios a turistas; incluyendo como actividades turísticas las indicadas en el cuadro nº 3 que ofrecemos a continuación:

**CUADRO Nº 3**  
**CLASIFICACIÓN INTERNACIONAL UNIFORME DE LAS**  
**ACTIVIDADES TURÍSTICAS**

<i>División</i>	<i>Grupo</i>	<i>Clase Principal Subclase</i>	<i>T/P (*)</i>	<i>Actividad</i>
<b>H</b>				<b>HOTELES Y RESTAURANTES</b>
<b>55</b>				<b>HOTELES Y RESTAURANTES</b>
	<b>551</b>	<b>5510</b>	<b>T</b>	<i>Hoteles, campamentos y otros establecimientos de alojamientos comerciales</i>
		5510-1	T	Hoteles y moteles con restaurante
		5510-2	T	Hoteles y moteles sin restaurante
		5510-3	T	Hostales y refugios
		5510-4	T	Estacionamiento para vehículos de <i>caravaning</i> y terrenos de <i>camping</i>
		5510-5	T	Alojamientos con fines sanitarios
		5510-9	T	Otras instalaciones de alojamiento no comprendidas en los apartados anteriores
	<b>552</b>	<b>5520</b>	<b>P</b>	<i>Restaurantes, bares y cantinas</i>
		5520-1	P	Cafés y otros lugares de consumo
		5520-2	P	Restaurantes de servicio completo
		5520-3	P	Restaurantes de comida rápida ( <i>fast food</i> ) y cafeterías
		5520-4	P	Servicios y proveedores de comida para colectividades ( <i>catering</i> )
		5520-5	P	Quioscos, puestos de refrescos y vendedores de comida
		5520-6	P	Salas de fiesta y cenas espectáculo
<b>I</b>				<b>TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES</b>
<b>63</b>				<b>ACTIVIDADES DE TRANSPORTE COMPLEMENTARIAS Y AUXILIARES</b>
		<b>6304</b>	<b>T</b>	<i>Agencias de viajes, organizadores de excursiones y guías turísticos</i>
		6304-1	T	Agencias de viajes
		6304-2	T	Organizadores de excursiones y de viajes todo incluido y mayoristas de viajes
		6304-3	T	Oficinas de venta de billetes de viaje que no forman parte de compañías de transporte
		6304-4	T	Guías

(\*) T: Actividad dedicada por entero al turismo

P: Actividad dedicada en parte al turismo.



Y por último, el Estatuto Ordenador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas<sup>9</sup> regulado por el Decreto 231/1965, de 14 de enero, considera a las empresas del sector hostelería, como empresas turísticas privadas, con la salvedad la Red de Paradores Nacionales. Según dicho Estatuto (artículo 1.2), son empresas turísticas privadas:

- a) Las de hostelería.
- b) Las de alojamientos turísticos de carácter no hotelero.
- c) Las agencias de viajes.
- d) Las agencias de información turística.
- e) Los restaurantes.
- f) Cualesquiera otras que presten servicios directamente relacionados con el turismo y reglamentariamente se determinen como tales.

Por tanto, la hostelería es un subsector dentro del concepto más general de turismo, aunque es evidente la vinculación de ambos.

---

<sup>9</sup> El Estatuto Ordenador es una consecuencia de la Ley 48/1963, de 8 de julio, sobre competencia en materia turística, que desarrolló y creó las bases del actual ordenamiento y reglamentación de las empresas y actividades turísticas. Aunque en los últimos años ha visto reducida su aplicación en aquellas Comunidades Autónomas que han aprobado Leyes de Turismo, con funciones similares al Estatuto Ordenador en su respectiva Comunidad Autónoma.

## 1.2. Las empresas del sector de la hostelería

Ya que vamos a estudiar el sector de la hostelería, convendría aclarar la terminología a utilizar, y qué actividades se incluyen en el mismo.

Conceptualmente se ha querido distinguir, en más de una ocasión, entre hostelería y hotelería, dando un carácter más general al primer término, entendiendo que incluye toda clase de alojamientos además de restaurantes, cafeterías y bares; dejando para la segunda acepción exclusivamente los hoteles propiamente dichos, y todo lo más, los hostales y pensiones.

Particularmente esta distinción entre ambos términos, y la consideración de la hostelería como un agregado de actividades de naturaleza heterogénea, es la que más nos gusta. La consideración de la hostelería en sentido amplio, es la generalmente aceptada en el lenguaje usual, sin embargo suele ser utilizado como sinónimo de hotelería, cosa con la que estamos menos de acuerdo<sup>10</sup>.

Mayor discrepancia tenemos con las definiciones de hostelería que aparecen en algunos textos legales, donde se hace coincidir a la hostelería con la hotelería, en el sentido más restringido, es decir, excluyendo a los restaurantes<sup>11</sup>, cosa con la que estamos en total desacuerdo. O ¿es que los restaurantes de los hoteles si son hostelería y el resto no?

---

<sup>10</sup> Hostelería: Conjunto de servicios destinados a proporcionar alojamiento y comida que prestan a sus clientes los hoteles, bares, restaurantes, etc.

Hotelería: Hostelería.

MOLINER. M.: *Diccionario de uso del español*, 2ª edición, 1998.

<sup>11</sup> La primera definición del término hostelería, que encontramos en un texto legal, aparece en la Ley 48/1963, de 8 de junio, sobre competencia en materia de turismo, en cuyo artículo 4, podemos leer que son empresas de hostelería: *las dedicadas de modo habitual o profesional a proporcionar habitación o residencia a las personas, junto o no a otros servicio de carácter complementario*. Como podemos apreciar, se está identificando a

También hemos visto esta confusión en las clasificaciones de las empresas y actividades turísticas que hemos reproducido en el apartado anterior. Pues, mientras que la Clasificación Nacional de Actividades Económica y la Clasificación Internacional Uniforme de las Actividades Turísticas, incluyen en este sector a todo tipo de alojamientos, hoteleros y extrahoteleros; a todos los restaurantes, tradicionales, de comida rápida e incluso los *caterings*, y las cafeterías y bares, es decir, optan por la consideración amplia del sector hostelería en un sentido amplio, tal y como nosotros la entendemos; la clasificación legal establecida por el Estatuto Regulador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas, parece identificar al sector hostelería con los hoteles exclusivamente, pues incluye a los alojamientos extrahoteleros y a los restaurantes en otros epígrafes.

La causa de la confusión terminológica puede estar en que en una sola explotación se pueden simultanear todas las actividades citadas. No es nada extraño que en un hotel de cierta categoría encontremos la producción conjunta de todos los servicios mencionados: el servicio de alojamiento, como actividad principal, el de restauración en sus distintas modalidades y los servicios de cafetería y bar. Luego la multiactividad es una característica básica del sector, lo que en alguna medida dificulta cualquier análisis, incluida la normalización contable del sector.

---

la hostelería con la hotelería, tal y como nosotros la entendemos, es decir como la actividad de los establecimientos hoteleros.

Esta misma confusión la encontramos en Estatuto Ordenador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas (Decreto 231/1965, de 14 de enero) a que ya hemos hecho referencia, y en el artículo 1.2, al enumerar las empresas turísticas privadas, incluye en el apartado a) a las de hostelería, y en el apartado e) a los restaurantes.

En el artículo 2 del Estatuto Ordenador se define a las empresas de hostelería de forma casi idéntica a la Ley 48/1963.

En normas posteriores a las citadas no hemos encontrado ninguna definición del término hostelería.

Concluyendo, desde nuestro punto de vista, en el agregado hostelería, aun teniendo como eje central a la industria hotelera, se integran una serie de subsectores y actividades de muy distinta naturaleza, en razón de los bienes y servicios ofrecidos.

Vamos a tomar como definición de hostelería la siguiente:

**Aquella actividad que se ocupa de proporcionar a los viajeros y residentes servicios de alojamiento y manutención, de forma conjunta o separada. Incorporando, por tanto, actividades tan diversas como: los alojamientos en todas sus modalidades, hoteleros y extrahoteleros, y los servicios prestados por restaurantes, bares, cafeterías y otros establecimientos similares.**

Además de las actividades citadas, que consideramos propias del sector, es bastante común, que en los grandes complejos de vacaciones (complejos hoteleros, ciudades de vacaciones, balnearios, *campings*, etc.), se realicen simultáneamente otras actividades complementarias, como son: las comerciales, deportivas, sanitarias, casinos, cambio de moneda extranjera y un largo etcétera.

Sin tener en cuenta las actividades complementarias citadas, y para realizar un estudio ordenado, dentro del sector hostelería vamos a distinguir tres grandes grupos de empresas:

- Las de alojamientos.
- Los restaurantes.
- Los establecimientos de bebidas.

Las empresas de alojamiento son aquellas que facilitan el hospedaje de forma habitual y profesional, a cambio de un precio, con la posibilidad o no de ampliar el servicio a la manutención y a otros servicios complementarios. Esta definición es lo suficientemente amplia como para que se puedan incluir en la misma una gran variedad de establecimientos y actividades, por lo que dentro de las empresas de alojamiento distinguiremos: las hoteleras y las extrahoteleras, dentro de los cuales cabe una gran variedad de formas de hospedaje.

Las empresas de restauración y los establecimientos de bebidas son aquellas que sirven comidas y bebidas para ser consumidas dentro o fuera del local, a cambio de un precio.

De acuerdo con lo anterior, las empresas del sector de la hostelería podrían ser clasificadas según el siguiente cuadro nº 4:

**CUADRO Nº 4**  
**CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR DE LA**  
**HOSTELERÍA**

<b>1. ALOJAMIENTOS</b>	1.1. Establecimientos hoteleros. 1.1.1. Hoteles. 1.1.2. Hoteles-apartamentos. 1.1.3. Moteles. 1.2. Pensiones y fondas. 1.3. Apartamentos turísticos. 1.4. Campamentos de turismo ( <i>camping</i> ). 1.5. Ciudades de vacaciones. 1.6. Alojamientos en régimen de tiempo compartido ( <i>timesharing</i> ). 1.7. Balnearios y otras empresas que prestan servicios de medicina preventiva. 1.8. Residencias (de estudiantes, tercera edad..) y albergues. 1.9. Casas de labranza, cortijos, y otros establecimientos de turismo rural.
<b>2. RESTAURACIÓN</b>	2.1. Restaurantes tradicionales. 2.2. Restauración rápida ( <i>fast food</i> ). 2.3. Restauración colectiva ( <i>catering</i> ).
<b>3. ESTABLECIMIENTOS DE BEBIDAS</b>	3.1. Cafeterías. 3.2. Bares y similares.

Fuente: Elaboración propia

La falta de reconocimiento que ya comentamos en la actividad turística es extensible al sector de la hostelería, considerado en muchas ocasiones como un sector residual dentro del sistema económico, quizás por el carácter de complementariedad atribuido a los consumos en estos servicios.

Estamos de acuerdo con Figuerola Palomo<sup>12</sup>, en el sentido de que es lamentable la interpretación realizada por algunos analistas de las cifras macroeconómicas, para quienes la hostelería encaja dentro de las actividades complementarias, a las cuales no se las asigna relieve económico, por pertenecer a procesos productivos cercanos a lo anecdótico y con poca participación en el aumento de la riqueza. Nada más lejos de la realidad, la valoración objetiva de los datos existentes, pone de manifiesto que la hostelería, por sí misma, es un sector muy activo, y socialmente necesario, en razón del empleo y los efectos inducidos que genera en el resto de la economía.

Para que nos hagamos una idea, aunque sea aproximada, de la importancia del sector hostelero español, basta decir que nuestro país cuenta con uno de los equipamientos turístico-hosteleros más importantes del mundo. En 1998 se contabilizaban cerca de 15.000 establecimientos hoteleros, 60.582 restaurantes, 12.787 cafeterías, 229.215 bares, 126.284 apartamentos turísticos clasificados y 1.197 campings, además de numerosas instalaciones complementarias entre las que destacamos más de un centenar de estaciones termales, casi doscientos campos de golf, más de doscientos puertos deportivos y una treintena de estaciones de esquí, amén de parques de atracciones, parques acuáticos, casinos, etc.

---

<sup>12</sup> FIGUEROLA PALOMO, M.: *El sector de la restauración: una realidad económica y social*. Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares, 1992, p. 3.

## 2. LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Si la oferta de alojamientos constituye el sector más representativo de la oferta turística, el eje de referencia de las empresas de alojamiento son los hoteles, por ser los establecimientos que ofrecen un mayor número de servicios, los más utilizados por los turistas, a la vez que los más regulados.

En una primera acepción, podemos considerar al hotel como un establecimiento con características específicas que aloja temporalmente a personas que están fuera de su población habitual, pero en su concepción actual, la variedad de servicios prestados por un hotel sobrepasa con creces este concepto de explotación que podríamos definir como "hotel clásico".

Las distintas disposiciones reglamentarias existentes en nuestro país sobre hoteles, los definen como una conjunción de estructura física, instalaciones y servicios prestados. Una de las definiciones más completas es la utilizada por el Decreto 120/1985, de 5 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, por el que se establece la clasificación de establecimientos hoteleros, que define a los hoteles como:

*Aquellos establecimientos que, ofreciendo alojamiento, con o sin comedor y otros servicios complementarios, ocupan la totalidad de un edificio o parte independizada del mismo, constituyendo sus dependencias un todo homogéneo, con entradas, ascensores y escaleras de uso exclusivo y que reúnen los requisitos técnicos mínimos exigibles al grupo.*



## 2.1. Características de las empresas hoteleras

Aunque las empresas hoteleras tienen comportamientos similares al resto de las empresas en cuanto a sus objetivos, no puede negarse que en los hoteles se producen una serie de situaciones y problemas que no se dan en otras empresas.

La actividad de las empresas hoteleras se encuadra dentro del sector servicios, puesto que su actividad principal consiste en la prestación del servicio de alojamiento, y tiene por tanto muchas de las características generales del sector servicios. Pero no podemos dejar de subrayar algunos particularismos, como el hecho de ser empresas de servicios que además realizan actividades comerciales (por ejemplo de venta refrescos y licores en las cafeterías del hotel) e industriales (la transformación de alimentos realizada en la cocina para la elaboración de los menús que son servidos en los restaurantes del hotel).

Entre las características diferenciadoras de las empresas hoteleras, vamos a destacar las siguientes (hay que hacer notar, que algunas de estas características se producen de forma más exagerada en los hoteles vacacionales, estando mitigadas en los urbanos):

### 1. *Difícil definición del producto que se ofrece.*

El producto ofrecido es un conjunto interrelacionado de productos-servicios que son la suma de valores añadidos en todas las etapas del proceso de distribución-consumo<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Véase: ESTEBAN TALAYA, A. Y REINARES LARA, E.: *Análisis del comportamiento de la demanda hotelera y su posible interferencia por el sistema de clasificación de la oferta*. Documento de trabajo, Universidad Complutense de Madrid, 1996, p. 1.

Por tanto, pese a ser empresas de servicios, el servicio prestado por un hotel, no puede ser catalogado como un "servicio puro", sino que se trata de un producto-servicio compuesto por una combinación de elementos donde entran el servicio de alojamientos como producto básico, junto con otros servicios (atención, entretenimiento, uso de algunas instalaciones...) y bienes materiales (alimentos y bebidas) que complementan al alojamiento<sup>14</sup>.

2. *Complejidad de los servicios ofrecidos.*

Complejidad ocasionada por la necesaria diversificación de los productos-servicios ofrecidos. Esta diversificación se produce, unas veces para prestar un servicio completo y de calidad a los clientes dentro de ámbito del hotel: alojamiento, restauración, animación, etc. y otras para reducir el riesgo empresarial, como sería el caso de una empresa hotelera con distintos tipos de establecimientos (de ciudad, playa, montaña...) como productos diferenciados.

3. *Estacionalidad por la distribución temporal de la demanda.*

El régimen irregular de las ventas, sobre todo en los destinos vacacionales, condiciona la organización de la producción y comercialización y hace que muchos establecimientos permanezcan cerrados en temporada baja, y los que permanecen abiertos lo hagan a costa de enormes sacrificios.

---

<sup>14</sup> VACAS GUERRERO, C.: *Curso básico de contabilidad financiera. Edición especialmente dirigida a empresas de sector turístico*. Síntesis, 2ª edición actualizada, Madrid 1993, p. 148.

La concentración de la demanda en determinadas épocas del año está motivada por factores climáticos, vacaciones escolares y de tradición, y es muy difícil que la oferta pueda influir en ello.

Este hecho es un freno para mejorar la rentabilidad de las inversiones hoteleras, que origina una serie de problemas a los hoteles vacacionales, como son: fuerte oscilación de las plantillas, baches en tesorería, infrautilización de las instalaciones en temporada baja y dificultades en la planificación y gestión en la alta.

En nuestro país, la concentración de la demanda en los meses de verano es del 40% del total, aunque la estacionalidad no es idéntica en todas las zonas geográficas, así en las Islas Canarias la temporada alta coincide con los meses de invierno, y en las grandes ciudades la demanda más baja se produce en los meses de verano.

Influenciados por estos hechos, son muchos los establecimientos hoteleros (sobre todo los vacacionales) que ajustan su período de apertura a la temporada alta de su zona, y los que permanecen abiertos todo el año, cierran temporalmente habitaciones o pisos y rebajan los precios considerablemente ofreciendo productos dirigidos a la tercera edad con la ayuda de la Administración (IMSERSO)<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> En el último Congreso Nacional de Turismo, la Administración Turística Española se ha comprometido a impulsar nuevas fórmulas de turismo social que completen el actual sistema de vacaciones del IMSERSO, con la creación de nuevas bonificaciones para la adquisición de servicios turísticos, especialmente fuera de temporada, contribuyendo así a la desestacionalización y potenciación del turismo interior.

CONGRESO NACIONAL DE TURISMO: *Conclusiones y medidas adoptadas*. Secretaría de Estado de Comercio, Turismo y de la Pequeña y Mediana Empresa, Madrid, noviembre 1997, p. 8.

4. *Rigidez de la oferta.*

Por la permanencia de la capacidad productiva en el tiempo y en el espacio. El número de habitaciones de un hotel es la misma en temporada alta que en temporada baja, con el problema adicional de que el alojamiento, como principal producto hotelero, no es susceptible de almacenamiento, las habitaciones no ocupadas en un determinado día suponen la pérdida de una producción irrecuperable. El hotel no puede almacenar su producción en previsión de los excesos de demanda, que no podrá atender, en temporada alta.

La rigidez de la oferta hotelera impide, al contrario que en otros sectores, una rápida actuación sobre la estructura, impidiendo incluso que en temporada alta pueda haber cierta sobreactividad. Para solventar en cierta medida este problema, algunos hoteles, bordeando la legalidad, aceptan reservas por encima de su capacidad, a sabiendas de que no todos los clientes que han reservado se presentan, pero corriendo el riesgo de que se produzca sobrecontratación (*overbooking*)<sup>16</sup>.

5. *Corta vida del producto-servicio ofrecido.*

Aunque exista capacidad de alojamiento, si esta no es absorbida al mismo tiempo que se ofrece, el servicio se extingue sin generar rendimientos, dada la imposibilidad de almacenarlos. Como dice Figuerola Palomo, sólo se puede dar salida a un producto cuando se manifiesta la demanda, ya que no se puede guardar lo que sólo tiene vigencia cuando se consume<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Sería conveniente que en los hoteles en que este riesgo fuera significativo se dotaran provisiones para indemnizar a los clientes perjudicados.

<sup>17</sup> FIGUEROLA PALOMO, M.: *Economía para la gestión de las empresas turísticas (organización y financiación)*. CEURA, Madrid, 1995, p. 47.

6. *Elevadas inmovilizaciones.*

Los hoteles, aun no exigiendo grandes desarrollos tecnológicos, exigen grandes inmovilizaciones, puesto que deben realizar inversiones en obra civil y grandes construcciones, inversiones, que por otro lado tienen muy poca capacidad de reconversión.

Un análisis comparado de la relación capital/producto permitiría observar la exigencia, en esta actividad, de fuertes sumas de recursos económicos para alcanzar cierto nivel de producción<sup>18</sup>.

Además, las instalaciones hoteleras están sometidas a un rápido proceso de obsolescencia y deterioro ocasionado por su uso continuado y la utilización por diversas personas, a lo que hay que añadir importantes gastos de entretenimiento.

Estas circunstancias deben ser tenidas en cuenta a la hora de estimar la vida útil de cara a la amortización, pues ésta será más corta que en otros inmovilizados similares no destinados a actividades hoteleras.

7. *Gran elasticidad en el comportamiento de los consumidores.*

Los productos-servicios ofrecidos por un hotel vacacional, por su carácter lúdico, no pueden ser considerados bienes de primera necesidad. Esto supone que su demanda pueda alterarse fácilmente por multitud de causas externas. Cambios de gusto en la demanda, dificultades fronterizas, inseguridad ciudadana, terrorismo, etc., inducen a que con gran rapidez se modifiquen planes de viaje.

---

<sup>18</sup> Ibídem.

Por todo lo anterior, la empresa hotelera debe ser lo suficientemente flexible como para adaptarse a estos cambios en la demanda y reaccionar rápidamente para minimizar sus efectos negativos.

8. *Fuerte condicionamiento del entorno.*

Muchos hoteles, sobre todo los que un alto porcentaje de su clientela lo es por motivos vacacionales, necesitan estar localizados en las proximidades de los recursos turísticos, sean estos naturales o pertenecientes al patrimonio histórico cultural.

La calidad del producto no sólo parte de las prestaciones directas del hotel, sino por el contexto medio ambiental, paisajístico y urbano de su entorno. Por lo que las empresas turísticas en general, y las hoteleras en particular, deben estar especialmente sensibilizadas con los problemas de recuperación y regeneración del medio ambiente y del entorno paisajístico de los destinos turísticos, tanto por representar una exigencia de la sociedad, como porque suponen un recurso esencial para el desarrollo de la empresa.

Aunque no podemos olvidar que no siempre ha sido así, no hay más que recordar los daños irreparables que un desarrollo turístico *malentendido*<sup>19</sup>, ha ocasionado en algunas zonas del litoral español, con un exceso de construcciones tanto hoteleras como extrahoteleras.

---

<sup>19</sup> En el Congreso Nacional de Turismo, antes mencionado, la Administración Turística Española se ha comprometido a formalizar un Acuerdo Marco de Cooperación entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el Ministerio de Medio Ambiente para la realización de un programa de turismo sostenible y la coordinación de las distintas actuaciones que afectan al sector turístico en materia de espacios protegidos, abastecimiento de agua, saneamiento, actividades recreativas y ordenación de la zona costera.

Por las ventajas que para la propia explotación hotelera tienen la protección medioambiental, los costes de la misma deben ser tenidos en cuenta, y en su caso provisionados.

9. *Otras características.*

Además de las características señaladas, también deben ser tenidas en cuenta, entre otras:

- La simultaneidad de producción y consumo, lo que conlleva el consumo del producto-servicio en el lugar de producción.
- La influencia del factor trabajo en la prestación de los servicios hoteleros.
- Los problemas del diseño y explotación de un nuevo producto-servicio.

## 2.2. Evolución del sector hotelero español

Desde los primeros años sesenta hasta el momento actual los cambios que se han producido en la hotelería española han sido considerables, pasando de ser un sector minoritario y de elite a su actual industrialización, en respuesta al turismo de masas. La transformación ha afectado prácticamente a todas las áreas: a la organización y a la gestión hotel, a la política de personal y a los servicios prestados.

La evolución del sector hotelero español ha sido paralela al desarrollo del turístico de masas, que se inicia con el Plan de Estabilización aprobado en julio de 1959, que supuso una incipiente liberalización de la economía española coincidiendo con cierta apertura hacia el exterior, que permitió recoger los frutos del fuerte crecimiento económico surgido en Europa tras la posguerra, y que se refleja en el “boom” turístico de los años sesenta que transforma el litoral mediterráneo.

La reciente historia del sector hotelero español podemos resumirla en las siguientes etapas:

- 1ª etapa, con anterioridad a 1960: los orígenes.
- 2ª etapa, de 1960 a 1973: el crecimiento acelerado.
- 3ª etapa, 1973 a 1982: la crisis económica y la reorganización del sector.
- 4ª etapa, de 1982 a 1991: cambios en la organización y en la gestión hotelera.
- 5ª etapa, de 1991 a 1999: consolidación e internacionalización del sector hotelero español.

Las características de cada una de las etapas quedan resumidas en el siguiente cuadro nº 5:



**CUADRO Nº 5: EVOLUCIÓN DEL SECTOR HOTELERO**

ETAPAS	ENTORNO TURÍSTICO	NORMATIVA LEGAL	OFERTA HOTELERA	INNOVACIONES TECNOLÓGICAS	INDUSTRIALIZACIÓN DE LA COCINA	EMPLEO	CUALIFICACIÓN PROFESIONAL
1ª ETAPA (antes de 1960):  LOS ORÍGENES	Turismo de élite.  Turismo popular: viajes de novios en Mallorca (a partir de los 50).	Insuficiente regulación.	Limitada a zonas concretas.	Escasa tecnología, sólo cámaras de frío o gas.	Cocina artesanal.	Mano de obra abundante y barata.  Relaciones laborales paternalistas	Personal profesionalizado Rigidez en las categorías Carrera profesional.
2ª ETAPA (1960-1973):  EL CRECIMIENTO ACCELERADO	Expansión muy rápida del turismo de masas.	Anarquía urbanística. No se cumplen las laborales. Escaso control higiénico-sanitario. Política de subvenciones oficiales. Aprobación de numerosa reglamentación. Control de precios	Crecimiento de la oferta con la apertura de numerosos hoteles en un tiempo record  Diversificación geográfica: Mediterráneo y Baleares.	Aire acondicionado. Máquinas de lavar platos. Cámaras de frío eléctricas. Aspiradoras. Máquinas picadoras y cortafiebres manuales <i>Tourmix</i> . Máquinas de facturación.	Cocina artesanal estándar. Baja calidad. Simplificación de los menús. Primeros <i>buffets</i> .	Mano de obra relativamente barata. Improvisación de plantillas. Creación de mucho empleo precario y estacional. Gran rotación de plantillas. Continúa el paternalismo en las relaciones laborales.	Falta de personal cualificado.  Autoformación.  Carrera profesional muy rápida.
3ª ETAPA (1973-1982):  LA CRISIS ECONÓMICA Y LA RECORVER- SIÓN DEL SECTOR.	Importante descenso del número de turistas.  Descenso del gasto por turista.	Mayor disciplina urbanística. Mejora la legalidad laboral. Mayor control higiénico-sanitario. Libertad parcial de precios. Aumenta la política de subvenciones. Excesiva reglamentación.	Estabilización de la oferta, pocas aperturas de hoteles.  Crisis de los hoteles individuales y crecimiento de las cadenas (de gestión, arrendamiento, comercialización).  Control del mercado por los operadores turísticos.  Introducción de sistemas de gestión empresarial.	Electrificación de la maquinaria y herramientas de cocina. Tecnología de preparación de alimentos. Cortadores y sierras eléctricas de todo tipo. Grandes congeladores. Inversiones en maquinaria y equipos de cocina.	Generalización del <i>buffet</i> parcial.  Cambios en los menús y en la organización de la cocina.	Estabilización del empleo.  Menor rotación de las plantillas.  Creciente conflictividad. Huelgas en el sector.  Negociaciones sindicales.	Aumento de la profesionalidad.  Estancamiento de las carreras profesionales.

**CUADRO Nº 5: EVOLUCIÓN DEL SECTOR HOTELERO**  
(Continuación)

ETAPAS	ENTORNO TURÍSTICO	NORMATIVA LEGAL	OFERTA HOTELERA	INNOVACIONES TECNOLÓGICAS	INDUSTRIALIZACIÓN DE LA COCINA	EMPLEO	CUALIFICACIÓN PROFESIONAL
<b>4ª ETAPA</b> (1982-1991):  CAMBIOS EN LA ORGANIZACIÓN Y EN LA GESTIÓN HOTELERA.	Recuperación de los volúmenes de turistas.  Búsqueda de un turismo alternativo.  Cambios en la utilización del tiempo libre.	Nueva legislación laboral. Nuevos tipos de contratos. Transferencias turísticas a las CCAA. Nueva normativa en las CCAA. Descontrol en la actividad hotelera por la triple regulación: estatal, autonómica y comunitaria.	Crecimiento moderado de la oferta. Dominio de las cadenas. Concentración de los intermediarios. Política de reducción de costes. Estandarización y racionalización de los servicios hoteleros. Introducción de la informática en la recepción y en la gestión en general.	Máquinas electrónicas. Introducción de máquinas de producción automática. Hornos eléctricos. Trenes lavaplatos. Cámaras prefabricadas. Mayor potencia de las cocinas. Cafeteras automáticas.	Generalización del <i>buffet</i> integral.  Racionalización del trabajo en la cocina.  Tendencia a la estandarización de las comidas.	Reducción de plantillas. Precariedad en los puestos de trabajo. Reducción de la duración de los contratos. Generalización de los contratos fijos-discontinuos. Disminución de la conflictividad.	Consolidación de una nueva profesionalidad de la hostelería de masas.
<b>5ª ETAPA</b> (1991-1999):  CONSOLIDACIÓN E INTERNACIONALIZACIÓN DEL SECTOR	Fuerte competencia de los nuevos destinos turísticos.  Aumenta el turismo emisor.	Primeras Leyes de Turismo en las CCAA.  Intentos de armonización de la normativa existente.	Tendencia al hotel con menos servicios personales y nuevos servicios de ocio. Desviación de la inversión hacia otras zonas turísticas. Concentración horizontal y vertical del sector. Nuevos segmentos del mercado: 3ª edad, negocios, turismo rural... Especial preocupación por el medio ambiente y el turismo sostenible.	Control informático de instalaciones, el "hotel inteligente". Innovaciones tecnológicas en los equipos. Nuevas máquinas automáticas de producción. Centrales de reserva. Nuevas tecnologías de la información (GDS). Reservas a través de Internet.	Cocinas centrales.  Uso generalizado de precocinados.  Técnicas de vacío.  Cocina diferida.  Refrigeración por célula rápida.	Flexibilización de las plantillas.  Movilidad funcional.	Práctica desaparición de las categorías profesionales.  Nuevas profesiones en el sector: animación turística y cultural.

FUENTE: Elaboración propia.

### 2.2.1. Primera etapa, con anterioridad a 1960: los orígenes

Es difícil fijar una fecha sobre el origen del turismo español y paralelamente de la hotelería como su principal manifestación. Pero es evidente que antes de 1960, fecha en que se sitúa el inicio del turismo de masas habían sucedido muchas cosas en la hotelería española. Pero en este breve estudio sobre la evolución del sector hotelero sólo vamos a centrarnos en la segunda mitad del siglo XX.

Sin embargo, y sin ánimo de extendernos, vamos a referirnos a los principales acontecimientos que han afectado a la hotelería española y el entorno socioeconómico en que se ha desenvuelto desde principios de siglo<sup>20</sup>.

En el primer cuarto de siglo la oferta hotelera era escasa, y los pocos establecimientos que existían estaban dedicados al turismo de lujo y se ubicaban en las grandes ciudades, en ciudades balneario (principalmente del norte de España) o en torno a los casinos.

En la primera década del siglo se inauguraron los emblemáticos hoteles Ritz de Madrid y Barcelona, y pocos años después el Palace de Madrid, el Real de Santander o el Carlton de Bilbao.

Con motivo de la Exposición Iberoamericana de Sevilla (1929) y de la Exposición Universal de Barcelona (1930), tuvieron lugar grandes cambios en la hotelería española, dado el importante número de visitantes que se esperaban.

---

<sup>20</sup> Sobre la historia del turismo y de la hotelería española pueden verse: FERNÁNDEZ FUSTER, L.: *Historia general del turismo de masas*. Alianza Universal, Madrid, 1989. BAYÓN MARINÉ, F. (Coor.): *50 años del turismo español: Un análisis histórico y estructural*. Escuela Oficial de Turismo, Madrid, 1999. E INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y SOCIALES APLICADAS (IESA): *Cambios de cualificación en las empresas españolas: Hostelería* (estudio del sector en las Islas Baleares hasta 1986), Madrid, pp. 4-14.

En 1928 se creó el Patronato Nacional de Turismo, con una misión tanto inspectora como promotora del turismo español, y cuyas actuaciones más notables fueron:

- Publicación de la primera guía oficial de hoteles (1929).
- Creación de la placa distintiva de hotel recomendado.
- Organización del crédito hotelero (1928).
- Nueva reglamentación de hostelería (1929).
- Creación de una Red Nacional de Paradores de Turismo y Albergues de Carretera, destinados a un turismo de clase media<sup>21</sup>.

En la primera guía oficial de hoteles aparecía San Sebastián a la cabeza de la hotelería española con 2.300 camas, seguida muy de cerca por Madrid, Barcelona y Sevilla; Santander contaba con 1.800 camas, Palma de Mallorca con 1.000 camas, todas en la capital, excepto el hotel Valldemosa con 12 habitaciones. También figuran con un número importante de camas, ciudades balneario del norte de España como Zarauz, Zumalla o Suances, y algunos hoteles de la sierra de Madrid y en las Islas Canarias. No figuraban en la guía ni Torremolinos, ni Fuengirola, ni Estepona, y Marbella figuraba con dos establecimientos que sumaban 33 camas.

La guerra civil y la posguerra terminaron con este incipiente desarrollo del turismo y de la hotelería.

Para hacernos una idea de la nueva situación, en un diario de Navarra de 24 de septiembre de 1936, se podía leer: *"el turismo ha de sustituirse por el viaje sacro-castrense"* y *"la Falange prohibirá terminantemente, bajo penas severísimas, el turismo"*. Pero las cosas no fueron tan negativas, y el 30 de

---

<sup>21</sup> Las obras del primer Parador de Turismo, el de Gredos, se iniciaron en agosto de 1926, siendo inaugurado en octubre de 1928.

enero de 1938 se creaba el Servicio Nacional de Turismo, que recogería las competencias del antiguo Patronato Nacional de Turismo, y la Orden Ministerial de 8 de abril de 1939, aprueba una nueva reglamentación para los alojamientos hoteleros, que recoge una clasificación por categorías y un sistema de precios tasados por la Administración.

A finales de los años cuarenta, una vez pasadas las penurias de la guerra civil y la posguerra, volvió el interés por el turismo y por mostrar España al exterior<sup>22</sup>. El nuevo régimen no tardó en darse cuenta de los efectos positivos del turismo para la balanza de pagos, iniciando cierta apertura al exterior que culminaría con la masificación del turismo a partir de la década de los sesenta.

En la década de los 50, la oferta hotelera era muy limitada, casi la misma que antes de la guerra, y localizada en las zonas que ya citamos, los hoteles eran, o de lujo o pensiones, fondas y pequeños hoteles familiares. El censo de hoteles y pensiones en 1950 era de 1.318 establecimientos, con una capacidad de 78.771 plazas, y al finalizar la década había 2.414 establecimientos una capacidad de acogida de 142.451 plazas.

En cuanto al funcionamiento interno de los hoteles, la propiedad de los establecimientos era individual y la gestión muy elemental en cuanto a planteamientos organizativos, contables o financieros. El turismo que se recibía seguía estando formado por clases sociales altas, intelectuales y artistas, y en menor medida se inicia un turismo más popular de viaje de novios con destino a Mallorca. Los turistas extranjeros que llegaban a los hoteles eran sobre todo franceses, y también algunos ingleses y alemanes.

---

<sup>22</sup> El eslogan promocional *"Spain is beautiful and different"* data de 1948 (recuérdese el posterior de *"Spain is different"*).

La mano de obra era abundante y barata lo que permitía una atención muy personalizada al cliente; las categorías laborales estaban muy estructuradas y jerarquizadas, y las tareas de cada categoría muy bien definidas. Las relaciones laborales eran básicamente paternalistas y los horarios muy prolongados.

El hotel estaba muy poco tecnificado, apenas existía maquinaria especializada, a excepción de la caldera de la calefacción y algunas cámaras de frío. La organización de la cocina era totalmente artesanal, con unas condiciones de trabajo muy duras, sobre todo en verano.

### **2.2.2. Segunda etapa, de 1960 a 1973: el crecimiento acelerado**

A partir de 1960, y hasta 1973 se produce un crecimiento vertiginoso del sector empujado por la demanda turística: si en 1960 habían entrado en España 6.113.255 visitantes, en 1973 eran 34.558.943, con un crecimiento sostenido superior al 10% cada año. Las costas españolas se llenaron de turistas ingleses y alemanes que empezaron a superar a nuestros tradicionales visitantes: los franceses. Se trataba de un turismo poco habituado a viajar, poco exigente y dispuesto a dejarse sorprender por el *typical spanish*.

Este aumento de la demanda estuvo propiciado por varias circunstancias: incremento en el nivel de vida en el centro y norte de Europa, con el alargamiento de las vacaciones pagadas, la organización de vuelos *charter* en los viejos aviones militares y la gran diferencia de precios entre esos países y España.

En torno a esta masificación de la demanda se abren cientos de hoteles en un tiempo récord, provocando todo tipo de desequilibrios, alguno de los cuales aun no se han podido solventar. El crecimiento del sector fue

desordenado, sin ningún tipo de planificación, ni control urbanístico, destruyendo de manera irreversibles paisajes y zonas de gran valor ecológico. Se crea un sector económico de grandes dimensiones y dinero fácil a partir de una nula experiencia empresarial, sin cualificación profesional y sin control legal alguno.

La Administración, con el fin de que la situación no se le escape de las manos comienza a aprobar una abundante normativa, una de las sus primeras preocupaciones fue el control de precios (Orden Ministerial de 7 de noviembre de 1962), a la que le siguieron otras muchas<sup>23</sup>.

El rápido crecimiento de la oferta supone una falta de cualificación profesional en toda la plantilla, desde el director-propietario al último camarero. Pero a pesar de que la calidad del servicio es baja, los hoteles se siguen llenando. Como falta mano de obra, se recurre al sector agrícola; no se cumple la legislación laboral ni en cuanto a horarios ni en cuanto a cotización en la Seguridad Social, y se produce una gran rotación de las plantillas como forma para resolver los conflictos que surgen.

Las carreras profesionales son muy rápidas: el recepcionista asciende a director, el camarero a *maître*, etc., antes de haber adquirido la suficiente experiencia profesional, y ante la falta de personal cualificado, los pocos profesionales existentes gozan de una posición privilegiada.

Las innovaciones técnicas se van introduciendo poco a poco en el hotel: aire acondicionado, aspiradoras, máquinas de facturación, etc. En la cocina

---

<sup>23</sup> Ley 197/1963, de 28 de diciembre, sobre centros y zonas de interés turístico nacional; Ley 48/1963, de 8 julio, sobre competencias en materia turística; Estatuto Ordenador de las Empresas y Actividades Turísticas Privadas (Decreto 231/1965, de 14 de enero) y la nueva reglamentación para establecimientos hoteleros (Orden Ministerial de 19 de julio de 1968), que pasa por ser la más importante y completa de las publicadas en España. Por citar sólo las más destacables.

comienzan a instalarse todo tipo de equipos y aparatos eléctricos: cámaras de frío, máquinas para lavar platos, para cortar fiambres, batidoras, etc., pero la organización del menú sigue siendo artesanal, aunque simplificada al máximo y de una baja calidad.

En los primeros años setenta, se introduce un cambio que sería trascendental en el comedor de los hoteles: el *buffet*, primero parcial (sólo los primeros platos) y más tarde integral. Este hecho va a suponer una modificación radical en la organización del trabajo en el comedor y en la cocina.

Los hoteles siguen siendo en una gran parte de propiedad individual, pero empiezan a surgir las primeras cadenas casi siempre de capital extranjero.

Esta etapa de euforia y crecimiento acelerado comienza a desvanecerse con la crisis del petróleo de 1973, y se inicia una etapa de fuerte recesión que afecta al turismo, aunque en menor medida que a otros sectores y aparecen los primeros problemas para los hoteles.

### **2.2.3. Tercera etapa, de 1973 a 1982: la crisis económica y la reorganización del sector.**

En los años 1973 y 1982 se producen fuertes descensos del número de turistas que llegan a nuestro país y el sector hotelero comienza a darse cuenta de que el turismo no es un filón inagotable y se hace imprescindible una reorganización que permita rentabilizar las explotaciones existentes.

En 1974 el número de turistas descendió en un 12,2% (de 34.559.000 millones de personas a 30.343.000), y en 1975 continuó el descenso, aunque en menor medida, tocando fondo en 1976 con 30.014.000 visitantes.



Las diferencias de precios entre Europa y España se han acortado, la mano de obra ya no es tan barata y comienza a organizarse sindicalmente. Se producen las primeras quiebras en el sector turístico, tanto en España como en los operadores turísticos europeos que dejan importantes deudas en los hoteles españoles.

A los problemas anteriores hay que añadir un *boicot* contra el turismo español en los últimos años del franquismo por los fusilamientos de septiembre 1975, en que son destruidas varias Oficinas de Turismo en capitales europeas y se desvían turistas a otros destinos.

La crisis de los años 1974-76 se llevó por delante algunos hoteles, entre ellos el emblemático hotel Mediterráneo de Palma de Mallorca, aunque una vez superada, España volvió a ser el principal destino de los operadores turísticos europeos, que comenzaron a dominar el mercado sin que los hoteleros hicieran nada para impedirselo, sintiéndose cómodos con la situación, puesto que les llenaban el hotel temporada tras temporada y les resolvían sus problemas económicos momentáneos, sin darse cuenta de que les estaban cediendo la iniciativa del mercado entregándoles el canal de distribución.

Los turistas llegan al hotel con todo contratado desde su país de origen, con lo que su capacidad de gasto es mínima; a lo que hay que añadir la presión ejercida por los citados operadores, que ofrecen cada vez precios más bajos a cambio de asegurar volúmenes de venta, y siempre con la amenaza de desviar a los turistas a otros destinos turísticos en competencia con el español, si no se aceptan sus condiciones.

La crisis no sólo había reducido el número de turistas, sino que también las condiciones del mercado turístico se endurecieron.

Ante estos hechos, dejan de abrirse hoteles y se estabiliza la oferta, muchos de los establecimientos existentes que antes eran gestionados por sus propietarios, comienzan a serlo por las cadenas hoteleras, que crecen rápidamente sin apenas inversiones en inmuebles. Comienzan las primeras concentraciones verticales del mercado turístico: operadores turísticos, agencias de viaje minoristas y hoteleros.

En 1979 la Administración autoriza la libertad de precios en los hoteles, con un margen del 25% entre los precios máximos y mínimos comunicados, pero los precios se dispararon, y tuvo que volver a intervenir para pactar una limitación.

En esta etapa se reducen las plantillas, sobre todo en comedor y cocina por la generalización del *buffet* integral, y se introducen métodos de trabajo más racionales en la cocina. En general toda la plantilla se profesionaliza y disminuye la rotación de personal.

También comienza a invertirse en maquinaria que sustituya al personal de la cocina, se adquieren grandes congeladores, sierras para cortar congelados, y todo tipo de equipos que permiten la mejora de las condiciones de trabajo.

El sector sale de la crisis con una mejor organización empresarial, una gestión más profesionalizada y la introducción de métodos y técnicas propios del sector industrial. Pero también se sale más dependiente de los grandes grupos turísticos internacionales.

#### **2.2.4. Cuarta etapa, de 1982 a 1991: cambios en la organización y en la gestión hotelera**

A partir de 1982 y tomando como base las transformaciones de la etapa anterior, tiene lugar la verdadera industrialización del sector. Se introducen nuevas tecnologías, cambios en la organización empresarial y nuevas políticas de gestión de personal.

En esta etapa se recuperan algo las corrientes turísticas: en 1981 se había llegado a la cifra mítica de los 40 millones de turistas, y en 1987 se alcanzan los 50 millones con unos ingresos cercanos a los 15.000 millones de dólares. Desde entonces hay un crecimiento moderado del sector, se abren algunos hoteles, continúa la expansión de las cadenas, en el ámbito internacional se acentúa la concentración de los intermediarios llegando casi a una situación de oligopolio.

Pese a esta recuperación, la década de los ochenta está repleta de acontecimientos que afectan al mundo del turismo y la hostelería: en 1986 se produce la compra especulativa del Grupo Meliá por un empresario italiano que al año siguiente lo vuelve a vender. La división Hoteles Meliá será definitivamente adquirida por el Grupo Sol y Viajes Meliá quebraría en 1991 causando un gran desasosiego en el sector.

También en este período se privatizan algunas empresas del sector (Hotusa, Vie, Viajes Marsans, Entursa...) algunas de ellas pertenecientes al expropiado grupo Rumasa.

En 1985 se pone en marcha el INSERSO (más adelante IMSERSO) que impulsa el turismo social dirigido a la tercera edad y contribuye a la

desestacionalización y mantenimiento del empleo en temporada baja, y que desde entonces viene funcionando con gran éxito<sup>24</sup>.

Pero la característica más destacable de este período es la política de reducción de costes que ya se inició en la etapa anterior. En los hoteles de playa se reduce la temporada para mejorar los índices medios de ocupación, se reorganiza el trabajo en las tres áreas donde se concentra la mano de obra: pisos, comedor y cocina. Las reducciones de personal y la precariedad en los puestos de trabajo son considerables, merced a los nuevos tipos de contrato que permiten flexibilizar las plantillas. Se intenta romper con las categorías tradicionales del sector con el fin de implantar una mayor movilidad funcional.

A esta política de reducción de costes laborales y precarización de los puestos de trabajo, también contribuyó el Real Decreto 2014/1982, permitiendo un nuevo tipo de contratación que se generalizarían en el sector: los contratos fijos-discontinuos.

También en este período son transferidas las competencias en materia de turismo a la mayor parte de las Comunidades Autónomas<sup>25</sup>, que empiezan a legislar con gran rapidez y cierto carácter represivo (leyes turísticas, leyes de inspección y sanción, ordenación y reglamentación de las actividades turísticas, etc.) dando lugar a un maremágnum normativo con diferencias e incluso contradicciones en las normas, lo que produce verdaderos problemas a las cadenas hoteleras con establecimientos en distintas Comunidades. Desde entonces funcionan tres niveles legislativos: el estatal, el autonómico y el de la Comunidad Europea.

---

<sup>24</sup> Para la temporada 1998/99 se convocaron 375.000 plazas que fueron adjudicadas por concurso público a la UTE formada por Viajes Marsans, Viajes Iberia, Viajes Barceló y Viajes Halcón.

<sup>25</sup> La primera Comunidad en recibir las competencias de turismo fue Cataluña en julio del 78, seguida del País Vasco en agosto del mismo año, y la última fue Navarra en junio de 1985.

En la cocina se estandarizan los menús y se inician las primeras experiencias de precocinado y de cocinas centrales. Se introducen máquinas electrónicas, trenes de lavado, cámaras prefabricadas, hornos eléctricos, cafeteras automáticas, etc.

También se introduce la informática en la recepción y en la gestión en general, tímidamente en los primeros años ochenta, y de forma generalizada al final.

En este período se comienza a notar la competencia de otras zonas turística (por ejemplo, norte de África), que empiezan a tener suficiente infraestructura como para desviar importante número de turistas. Y se configuran nuevos servicios en los hoteles: animación, gimnasio, centros de salud...

#### **2.2.5. Quinta etapa, de 1991 a 1999: consolidación e internacionalización del sector hotelero español**

Pese a la desfavorable coyuntura internacional motivada por la Guerra del Golfo, el turismo receptivo español se resintió menos de lo esperado y no tardó mucho en recuperarse.

La década comenzó mal, cayendo en 1990 el número de turistas de 54 a 52 millones, y en el sector hotelero tuvo lugar cierta destrucción de la oferta, compensada en parte con los acontecimientos de 1992 (Olimpiadas en Barcelona y Expo en Sevilla) que dieron lugar a la apertura de un número

importante de hoteles en esas grandes ciudades. La tregua del 92 duró poco y en el 93 cayeron los ingresos<sup>26</sup> en un 7,8%.

Pero una vez pasado este bache inicial la inversión en el sector vuelve a repuntar, aunque ya sin alcanzar las cotas de los años ochenta. Y quizás porque había crecido demasiado, algunas Comunidades Autónomas, como la de Baleares, comienzan a poner trabas al crecimiento tratando de limitar la oferta.

Por otra parte, la liberalización del transporte aéreo, que tuvo como consecuencia el abaratamiento de los vuelos de larga distancia, hizo que surgieran nuevos destinos, sobre todo el Caribe, que compiten con ventaja con el turismo de sol y playa, lo que obliga, por un lado a especializarse y ofrecer productos de mayor calidad, y por otro lado, lanza a los hoteleros más audaces, ya con la suficiente experiencia y profesionalidad, a esos nuevos destinos turísticos donde las principales cadenas hoteleras españolas comienzan a abrir establecimientos.

Dentro del mercado nacional, se produce una progresiva desestacionalización, más notoria en los últimos dos años, quizás ayudada por la especialización, con la que adquieren importancia algunos segmentos, como es el caso de la tercera edad, y en los hoteles de ciudad los viajes de negocios, ferias, congresos, el turismo cultural, etc. Y la nueva preocupación por el medioambiente y el turismo sostenible, abre un nuevo segmento, el turismo rural, por el que las Comunidades Autónomas, sobre todo las del interior, muestran una especial predilección concediendo todo tipo de ayudas y subvenciones para mejorar la calidad de los alojamientos rurales.

---

<sup>26</sup> Respecto a los ingresos por turismo siempre se produce discusión sobre si deben estar expresados en pesetas o en dólares, en este último caso las variaciones pueden deberse a la oscilación del cambio.

La hotelería de ciudad, que hasta el momento había mantenido sistemas de gestión tradicionales, comienza a darse cuenta de que las estructuras organizativas de hoteles de ciudad y hoteles de playa no tienen porque ser incompatibles, y empieza a aplicar los modelos de gestión y organización que ya habían experimentado con éxito los hoteles vacacionales. En ambos tipos de hoteles, vacacionales y de ciudad, se implantan nuevos modelos de gestión y comercialización, la dirección se profesionaliza y se producen trasvases de profesionales de otros sectores.

Continúa el crecimiento de la concentración hotelera y las alianzas en el sector, aumentando no sólo el número de cadenas, sino también el número de hoteles adheridos a cada una de ellas, al mismo tiempo que se generalizan los contratos de gestión, de arrendamiento y, en menor medida, las franquicias hoteleras. Se crean marcas dentro de una misma cadena, con distintos estándares de servicios, con el fin de competir en distintos segmentos del mercado. Y en noviembre de 1997 tiene lugar la primera salida a Bolsa de un grupo hotelero<sup>27</sup>.

En esta década los hoteles han incorporado numerosos avances tecnológicos, introduciendo el concepto de "hotel inteligente" (control de accesos por llave magnética, sistemas de seguridad...). También se producen innovaciones tecnológicas en los equipamientos, tanto en la cocina como en el resto del hotel. La informática llega a todos los puntos, agilizando los sistemas de producción y gestión. Llegan también las nuevas tecnologías de la información a la comercialización, conectándose la mayor parte de los hoteles a una central de reservas que permite contratar plazas hoteleras desde cualquier punto del mundo, y los GDS (*Global Distribution System*) que desarrollan

---

<sup>27</sup> En esa fecha, Sol Meliá se convierte en la primera compañía de gestión hotelera de Europa que cotiza en un mercado de valores oficial, pocos meses después lo hace el Grupo NH.

funcionalmente los clásicos sistemas de reservas y permiten la reserva de plazas hoteleras en tiempo real y a través de Internet.

En la cocina de las grandes cadenas la producción está totalmente industrializada, utilizándose de forma generalizada la cocina diferida y los precocinados, que se elaboran en cocinas centrales y se regeneran en las cocinas periféricas de cada hotel y entra en la cocina la nueva tecnología del vacío y la refrigeración por célula rápida.

En relación con el personal, desaparecen prácticamente las categorías profesionales y consecuentemente se incrementa la movilidad funcional, mejorando la productividad. Aparecen nuevas profesiones en el sector como la animación turística y cultural, sobre todo en las zonas turísticas.

La normativa legal que afecta a los hoteles está totalmente en manos de las Comunidades Autónomas, que tienen plenas competencias en materia turística. Comienzan a aprobarse las primeras Leyes de Turismo en cada una de las Comunidades, con nuevas disposiciones sobre ordenación, promoción, configuración del territorio y disciplina del turismo que afecta a los hoteles.

A partir de 1991 las Comunidades Autónomas revisan sus legislaciones buscando fórmulas mas abiertas y consensuadas con el sector, procurando homogeneizar criterios, contrastar experiencias y acercar posiciones. Desde 1996 la Mesa de Turismo solicitó en todas las instancias la convergencia de la normativa autonómica.



### 2.3. Marco legal de los establecimientos hoteleros

Como hemos visto en la evolución del sector, ha sido tradicional en nuestro país, la existencia de una minuciosa reglamentación y clasificación de las actividades hoteleras.

La primera ordenación hotelera, después de la Guerra Civil<sup>28</sup>, la encontramos en la ya mencionada Orden Ministerial de 8 de abril de 1939, vigente durante 18 años, y que ya clasificaba a los hoteles en categorías y establecía un sistema de precios tasados por la Administración.<sup>29</sup>

Antecedentes más próximos encontramos en el Reglamento de la Industria Hotelera, que surge con la Orden de 14 de junio de 1957, parcialmente derogada por el Estatuto Ordenador de Empresas y Actividades Turísticas aprobado por el Decreto 231/1965, de 14 de enero. Aunque fueron las Órdenes de 28 de marzo de 1966 y de 19 de julio de 1968, las que concretaron los artículos derogados de la Orden de 1957.

En la I Asamblea Nacional de Turismo, celebrada en Madrid en la primavera de 1964, se llegó a la conclusión de que había que modernizar los criterios de clasificación hotelera para acercarlos a criterios internacionales y establecer las nuevas directrices que debían seguir los hoteles en materia técnica, de seguridad y de calidad de servicio. Estas conclusiones sirvieron de base para la redacción de la Orden de 19 de julio de 1968, que en opinión de algunos autores es la reglamentación hotelera más importante de cuantas se han aprobado en España, y en la que se dictan normas sobre los requisitos que

---

<sup>28</sup> El antecedente más remoto lo encontramos en la Real Orden de 27 de noviembre de 1858, referente a la actividad de las casas de huéspedes, fondas y hospederías.

<sup>29</sup> Pueden verse: BAYÓN MARINÉ, F.: *La legislación turística*. En 50 años de turismo español..., op. cit. pp. 303-329 y ROCA, E., CEBALLOS, M.M. y PÉREZ, R.: *La regulación jurídica del turismo en España*. Universidad de Almería, 1998.

deben cumplir los hoteles y se clasifican por grupos y categorías, clasificación que sigue en vigor. La Orden del 68 estuvo vigente durante 15 años, con alguna modificación mínima (Órdenes de 16 de febrero de 1970, de 14 de febrero de 1971 y de 19 de junio de 1974).

Razones políticas llevaron a una nueva norma, el Real Decreto 3093/1982, de 15 de octubre, que tuvo una corta vida, pues seis meses después se promulgó el vigente Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio<sup>30</sup>, que derogó al Real Decreto de 1982. El Real Decreto de 1634/1983 establece nuevas normas de clasificación de los establecimientos hoteleros, actualiza los requisitos técnicos y de seguridad de la antigua legislación, e introduce nuevos criterios cualitativos sobre calidad del servicio, dando especial relieve al factor humano y su profesionalidad.

Con el Real Decreto 1634/1983 finaliza la actividad reguladora del Estado en esta materia, estando desde entonces en manos de las Comunidades Autónomas<sup>31</sup>. Sin embargo, incluso en las Comunidades Autónomas que tienen sus propias reglamentaciones en materia hotelera, la legislación estatal les es aplicable con carácter supletorio, de acuerdo con el número 3 del artículo 149 de la Constitución al haberse establecido en el mismo que *"el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio al de las Comunidades Autónomas"*.

---

<sup>30</sup> Este Real Decreto viene a sustituir a la normativa anterior en esta materia. Aunque se mantiene, con carácter supletorio, por su gran minuciosidad y enorme interés la Orden Ministerial de 19 de junio de 1968, por la que se dictaban normas sobre clasificación de establecimientos hoteleros, a pesar de haberse visto afectada por los Reales Decretos de transferencias y traspasos de competencias a las Comunidades Autónomas.

<sup>31</sup> Poco después del Real Decreto mencionado, se aprobó el polémico Real Decreto 2288/1983, de 27 de julio, por el que se establecía una nueva categoría de establecimiento: "los hoteles recomendados por su calidad", recurrido y ganado por las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional.

En el ANEXO Nº 1 incluimos la normativa reguladora de los establecimientos hoteleros de las distintas Comunidades Autónomas.

## 2.4. Concepto de establecimiento hotelero

Los establecimientos hoteleros han sido objeto de todo tipo de definiciones, no siempre coincidentes, cada una de las cuales han ido aportando nuevos elementos<sup>32</sup>.

La primera definición legal de establecimiento hotelero la encontramos en el artículo 4 de la Ley 48/1963, de 8 de julio, sobre competencias en materia de turismo, que los define como: *"los dedicados de modo habitual o profesional a proporcionar habitación o residencia a las personas, junto o no con otros servicios de carácter complementario"*.

El varias veces mencionado Estatuto Ordenador de 1965 distingue entre alojamientos hoteleros y extrahoteleros, clasificación que se ha mantenido a lo largo de los años. Y define a los establecimientos hoteleros (artículo 2.1.) como: *"los dedicados de modo profesional o habitual, mediante precio, a proporcionar habitación a las personas, con o sin otros servicios de carácter complementario"*.

Definiciones prácticamente coincidentes, excepto por la inclusión de la expresión *"mediante precio"*, en la segunda definición, que por otra parte se sobreentendía en la primera. El Estatuto Ordenador, en su artículo 3, excluye expresamente la simple tenencia de huéspedes como actividad hotelera, diciendo: *"La simple tenencia de huéspedes, del modo autorizado por el artículo 18 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, siempre que sean estables, no será reputada como actividad hotelera"*.

---

<sup>32</sup> A este respecto puede verse: CEBALLOS MARTÍN, M<sup>a</sup> M.: *El régimen jurídico-administrativo de los establecimientos hoteleros*. Tesis doctoral, Universidad de Almería, 1998, pp. 104-113.

Otras normas posteriores en la reglamentación sobre hoteles, como son la Orden de 19 de julio de 1968 y el Real Decreto 3093/1982, de 15 de octubre no contemplan definición alguna sobre establecimiento hotelero.

Por su parte, el Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio, en su artículo 1º, al definir a los establecimientos hoteleros reproduce las definiciones anteriores añadiendo simplemente que los hoteles *"tendrán la consideración de establecimientos abiertos al público"*.

Tampoco la normativa autonómica añade novedades importantes a la actual normativa estatal, ya que todas ellas reproducen, con algún particularismo, el concepto de hotel que dio la vieja Ley de 1963.

#### **2.4.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros**

Ha sido tradicional en todo el mundo la clasificación de los establecimientos hoteleros en categorías que informaran de las características técnicas, de la calidad de las instalaciones y de los servicios prestados, existiendo todo tipo de clasificaciones: administrativas, turísticas, empresariales, etc.

En general, los criterios de clasificación responden a uno de los siguientes modelos<sup>33</sup>:

1. Los basados en la presencia/ausencia de una serie de elementos o requisitos.

---

<sup>33</sup> Puede verse: ESTEBAN TALAYA, A. Y REINARES LARA, E.: *Análisis del comportamiento de la demanda...*, op. cit., p. 4.

2. Los que establecen un sistema de puntuación, de modo que a cada requisito cumplido se le atribuye un determinado valor, y los que alcanzan mayor puntuación se considerarán de mayor categoría.
3. Los modelos mixtos, donde se verifican las condiciones mínimas obligatorias, y se les da una puntuación por el cumplimiento de requisitos adicionales.

En España se dispone de detalladas reglamentaciones y clasificaciones oficiales, con el problema de que a la reglamentación estatal recogida en el Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio, hay que añadir la de las Comunidades Autónomas. Afortunadamente las clasificaciones son coincidentes en líneas generales, con pequeñas variaciones consecuencia de la diferencia entre la planta hotelera dedicada al turismo litoral y al urbano; por citar sólo un ejemplo, en la Comunidad de Madrid se mantienen todavía las *Casas de huéspedes*, equivalentes a pensiones sin estrellas. Pero donde sí se producen diferencias importantes es en los requisitos exigibles para acceder a cada categoría.

El Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio, clasifica a los establecimientos hoteleros en dos grupos:

- Grupo primero: Hoteles.
  - Hoteles.
  - Hoteles-apartamento.
  - Moteles.
- Grupo segundo: Pensiones.

## ■ Los hoteles

Son definidos por el citado Real Decreto como aquellos establecimientos mercantiles que facilitan alojamiento, con o sin servicios complementarios, distintos a los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades (hoteles-apartamento o moteles).

Se clasifican en cinco categorías identificadas por estrellas doradas, siendo su símbolo es la letra H sobre una placa normalizada de fondo azul turquesa, salvo para los hoteles de cinco estrellas gran lujo, cuyo símbolo son las letras GL.

El acceso a cualquiera de estas categorías se hace a petición del propio hotel, después de comprobar por parte de la administración turística, que cumplen una serie de requisitos técnicos mínimos<sup>34</sup> relativos a:

- Instalaciones (climatización, calefacción, agua caliente, teléfono).
- Comunicaciones (escaleras, ascensores, salidas de incendios).
- Zona de clientes (habitaciones, superficie de las mismas, terrazas, baños, salón-comedor, etc.).
- Servicios generales (servicios sanitarios, oficio de planta, cajas fuertes, cocinas).
- Zona de personal (vestuarios, aseos, comedores, dormitorios).

Además de la clasificación por categorías la Administración podrá reconocer la especialización en la prestación de determinados servicios, tales como: hoteles de playa, de montaña, balneario, médico, deportivos, familiares,

---

<sup>34</sup>Sobre los requisitos mínimos para cada categoría puede verse el Anexo 2 del Real Decreto Real Decreto 1634/83, de 15 de junio y los artículos 15 a 20 de la Orden Ministerial de 19 de junio de 1968.

de congresos, o cualquier otro que los empresarios hoteleros consideren de interés.

### ■ Los hoteles-apartamento

Son aquellos establecimientos mercantiles que por su estructura y servicios disponen de instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad de alojamiento. Por tanto, se diferencian de los hoteles en que existe un servicio de cocina en la habitación y los elementos necesarios para la conservación y preparación de los alimentos.

Esta categoría de establecimiento permite realizar actividades hotelero-inmobiliarias, puesto que un bloque de apartamentos propiedad de una inmobiliaria puede ser explotado en régimen de gestión por una empresa hotelera que presta los servicios propios de esta actividad.

Al igual que los hoteles, se clasifican en cinco categorías identificadas por estrellas doradas, y su símbolo son las letras HA sobre una placa normalizada de fondo azul turquesa<sup>35</sup>.

### ■ Los moteles

Son establecimientos hoteleros situados en las proximidades de las carreteras que facilitan el alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente, para estancias de corta duración. Tienen una categoría única, equivalente a la de un hotel de dos estrellas, y se identifican con una M.

---

<sup>35</sup>Ibidem.



Las habitaciones de los moteles deben reunir, como mínimo, las condiciones exigidas a los hoteles de dos estrellas.

### ■ Las pensiones

Las pensiones forman el segundo grupo, que estará integrado por aquellos establecimientos que no reúnan las condiciones mínimas para ser hoteles. Se clasifican en dos categorías, identificadas con estrellas plateadas, y con el símbolo P sobre una placa normalizada azul turquesa.

La clasificación del Real Decreto 1634/1983 simplifica bastante la anterior, recogida en la Orden de 19 de julio de 1968, que los clasificaba en cuatro grupos, habiendo desaparecido algunas categorías como son los hostales, fondas y casas de huéspedes. Estos establecimientos deberán optar por integrarse en el grupo de hoteles o en de pensiones, dependiendo de sus características e instalaciones.

Sin embargo, algunas de estas denominaciones han sido conservadas por la reglamentación de varias Comunidades Autónomas, por la sencilla razón de que en toda España siguen existiendo numerosos establecimientos que en la práctica siguen utilizando la antigua denominación. Por ejemplo en la Comunidad de Madrid existen aun más de 600 establecimientos que siguen conservando el nombre de hostales, por lo que el Decreto 120/1985, de 5 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, permite que todas aquellas pensiones con un mínimo de 10 habitaciones o más de 20 plazas, puedan optar por el título de hostel.

## ■ Otros establecimientos

Mención aparte, por no tratarse de empresas privadas, merecen los paradores de turismo<sup>36</sup>, que son establecimientos de hostelería gestionados por el Estado, y que ocupan por lo general inmuebles de importancia histórica, monumental o artística, o bien edificios de construcción típica regional, como por ejemplo masías, pazos, cortijos, etc.

El término parador o parador de turismo está reservado al Estado, no pudiendo la empresa privada utilizar esta terminología, por prohibición expresa de la propia Administración. Se establece así una diferenciación entre empresas hoteleras, dependiendo de si está explotada por el Estado o por una empresa privada.

La filosofía básica de los paradores fue, y en parte sigue siendo, la de que el Estado favorezca la oferta de plazas hoteleras en lugares donde la iniciativa privada no llegara.

Actualmente los paradores están gestionados por la empresa pública "Paradores de Turismo de España", de conformidad con la Ley 4/1990, de 29 de junio.

También en los países de nuestro entorno se han realizado clasificaciones en función de las instalaciones, servicios y otras características técnicas y de seguridad, sin embargo no existe un sistema normalizado internacionalmente para clasificar los hoteles, a pesar de los esfuerzos de la Unión Europea para que todos los países miembro utilicen información hotelera

---

<sup>36</sup> El primer Parador Nacional de Turismo lo inauguró Alfonso XIII en 1928 en la Sierra de Gredos.

uniforme<sup>37</sup>. Ante la dificultad de la unificación de las categorías, el organismo comunitario optó por unificar los sistemas de información y los servicios ofrecidos por los hoteles, pensando que este sería el primer paso para una futura normalización de categorías, sin embargo estos trabajos han quedado paralizados.

El intento de normalizar las categorías por parte de la Unión Europea ha suscitado discusiones y reacciones distintas según los agentes implicados.

Las autoridades turísticas españolas se han opuesto a la normalización, mostrando cierta desconfianza sobre la viabilidad del proyecto, entre otras razones porque acababan de transferir las competencias en materia de turismo a las Comunidades Autónomas, se había realizado una revisión de la clasificación estatal y estaban apareciendo las primeras regulaciones de las Comunidades Autónomas, que sería necesario revisar y unificar.

El sector empresarial hotelero, tanto español como del resto de la Unión Europea, también se opuso, por considerar que cualquier clasificación administrativa no es beneficiosa para la empresa ni para el consumidor, y sólo es útil para facilitar la intervención de la Administración.

Las únicas que no mostraron su desacuerdo con la normalización fueron las agencias de viajes, que afirmaron apoyar el proyecto siempre que fuera lo suficientemente flexible para permitir a cada país establecer sus propios criterios.

En los países de la Unión Europea, salvo Alemania y Dinamarca, existe un sistema de clasificación obligatoria de hoteles, en función de su categoría (en Inglaterra su solicitud es voluntaria). Los hoteles se suelen clasificar en

---

<sup>37</sup> COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: Recomendación del Consejo de 19 de diciembre de 1986, relativa a la información normalizada para hoteles.

cinco o seis categorías, identificables mediante estrellas, coronas o letras. Y los criterios de clasificación están basados, en todos los países, en la estructura del hotel, las instalaciones y los servicios ofrecidos, aunque en algunos países, como es el caso de Francia incluyen también conceptos más subjetivos como la calidad o la profesionalidad del personal.

A su vez, los profesionales del turismo han realizado su propia clasificación, agrupando las categorías de los distintos países en: Categoría lujo, Categoría semilujo, Categoría 1ª superior, Categoría 1ª y Categoría turista o estándar<sup>38</sup>.

Las clasificaciones obligatorias de los hoteles han dado lugar a numerosos debates nacionales e internacionales y el sector empresarial está abogando porque sea el propio sector el que se autoregule y que la Administración no interfiera en su actividad empresarial. Incluso, las grandes cadenas hoteleras, podemos decir que ya ha puesto en marcha esta autorregulación, logrando que los clientes comiencen a distinguir la calidad de sus establecimientos por la imagen de marca en vez de por una categoría administrativa.

En el caso concreto de España, a las críticas anteriores se une otra: la existencia de dieciséis reglamentaciones, la estatal más quince autonómicas, que aunque en la clasificación propiamente dicha no difieren demasiado, si lo hacen en cuanto a los requisitos para acceder a una u otra categoría. Esta circunstancia ha convertido a la reglamentación sobre establecimientos hoteleros en excesivamente compleja y discriminatoria, hecho que está suscitando polémica en el sector, que considera competencia desleal el hecho de que existan Comunidades Autónomas con casi nulas exigencias, frente a los

---

<sup>38</sup> ALBERT PIÑOLE, I.: *Gestión y técnicas de agencias de viajes*. Madrid, 1989, p. 119.

exagerados requisitos de otras, tal es el caso de la normativa de Baleares, mucho más exigente que la del resto de las comunidades y que la estatal.

Incluso en informes encargados por la propia Secretaría General de Turismo<sup>39</sup>, pueden leerse las siguientes críticas a la clasificación actual:

- Los sistemas existentes en la actualidad carecen de objetividad y plantean problemas tanto a clientes como a propietarios.
- Las grandes cadenas consideran que la marca de grupo podría sustituir perfectamente a la clasificación actual, sobre todo teniendo en cuenta que un mismo producto recibe diversas clasificaciones según los países.
- Los sistemas de clasificación suelen ser medidas burocráticas y coercitivas. Se discute su utilidad real, si bien se reconoce que la separación por categorías ayuda a cuantificar mejor la industria hotelera de cada país.

Vamos a resumir en el siguiente cuadro nº 6 las posibles clasificaciones de establecimientos hoteleros, incluidas las oficiales:

---

<sup>39</sup> SECRETARÍA GENERAL DE TURISMO: *Situación técnica y de innovación del sector hotelero español*. Serie Informes sobre Turismo nº 3, Madrid, 1993, p. 61.

**CUADRO Nº 6**  
**CLASIFICACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS**

<b>Criterio utilizado</b>	<b>Clases</b>	
<b>CLASIFICACIÓN OFICIAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Grupo primero: Hoteles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cinco estrellas.</li> <li>▪ Cuatro estrellas.</li> <li>▪ Tres estrellas.</li> <li>▪ Dos estrellas.</li> <li>▪ Una estrella.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Grupo segundo: Pensiones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dos estrellas.</li> <li>▪ Una estrella.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hotel recomendado por su calidad (Real Decreto 2288/1983, de 27 de julio).</li> </ul>	
<b>POR SU LOCALIZACIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hoteles urbanos.</li> <li>▪ Hoteles de playa.</li> <li>▪ Hoteles de montaña.</li> <li>▪ Hoteles de carretera (moteles).</li> </ul>	
<b>POR SU ESPECIALIZACIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hoteles vacacionales.</li> <li>▪ Hoteles familiares.</li> <li>▪ Hoteles de negocio.</li> <li>▪ Hoteles de congresos y convenciones.</li> <li>▪ Balnearios y hoteles de salud.</li> <li>▪ Hoteles de deporte (de golf, de deportes de nieve...).</li> <li>▪ Hoteles aeropuerto.</li> <li>▪ Hoteles casino.</li> </ul>	
<b>SEGÚN EL SISTEMA DE GESTIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En propiedad.</li> <li>▪ En arrendamiento.</li> <li>▪ Contrato de gestión.</li> <li>▪ Contrato de dirección o <i>management</i></li> <li>▪ Franquicia.</li> </ul>	
<b>POR SU INTEGRACIÓN EMPRESARIAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hoteles independientes.</li> <li>▪ Cadenas hoteleras.</li> <li>▪ Agrupaciones de hoteles independientes.</li> </ul>	
<b>SEGÚN SU PROPIEDAD</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Privada.</li> <li>▪ Estatal (Paradores Nacionales).</li> <li>▪ Mixta.</li> </ul>	

Fuente: Elaboración propia.

### **2.4.2. La regulación de precios en los establecimientos hoteleros**

El inevitable control que la Administración ha ejercido y ejerce sobre los establecimientos hoteleros, también se ha visto reflejado en la regulación de los precios, que ha pasado por las siguientes etapas:

1. En una primera etapa, años sesenta y primeros setenta, la Administración imponía un rígido sistema de precios según tarifas oficiales.
2. En una segunda etapa, a partir de finales de los setenta, ya se permitía a los hoteleros cierta libertad en la fijación de precios, pero con la obligación de declarar periódica y formalmente sus importes, que debían permanecer invariables durante un período relativamente largo de tiempo.
3. Etapa actual, en que se faculta a los hoteleros para que determinen libremente los precios de sus establecimientos. Aunque se siguen regulando algunos aspectos secundarios, como por ejemplo, que el precio de la manutención en régimen de pensión completa no podrá exceder del 85% de la suma de los precios señalados para desayuno, almuerzo y cena, que el precio de una habitación doble usada individualmente no podrá exceder del 80% de su precio normal, o el recargo máximo por cama supletoria.

A la que hemos denominado primera etapa corresponderían las siguientes ordenes ministeriales: la Orden de 7 de noviembre de 1962, junto a las modificaciones introducidas por otra de 4 de agosto de 1963, sobre fijación de precios a percibir por la industria hotelera y las Órdenes Ministeriales de 20 de febrero de 1963 y 28 de marzo de 1966, que indicaban como debía fijarse el precio de venta al público en los establecimientos hoteleros.

En los años setenta se continuó con la regulación de precios a través de las siguientes disposiciones: la Orden de 2 de febrero de 1972, sobre precios de alojamientos turísticos y el Decreto 798/1974, de 14 de marzo, sobre régimen de precios en las empresas hoteleras.

Con la Orden de 5 de abril de 1976, sobre aplicación de precios mínimos y descuentos máximos en los establecimientos hoteleros, se comenzó a liberalizar tímidamente el sector, en cuanto a la fijación de los precios de venta al público, aunque la Administración siguió conservando el derecho a intervenir en la fijación de precios de forma importante, como se deduce de la finalidad de la Orden, que era: *regular en términos porcentuales el margen de diferencia aceptable entre precios máximos y mínimos, hasta ese momento limitado en su tope superior, pero no en el inferior, y asimismo impedir excesivos descuentos en el cobro de los servicios a grupos y contingentes en cuanto ello podría suponer una competencia a la baja, contraria al interés general del turismo y un deterioro en la calidad de las prestaciones a los clientes*<sup>40</sup>.

Con la aprobación de la Orden de 8 de marzo de 1977, por la que se derogan las Órdenes de 5 de abril de 1976 y 15 de septiembre de 1976, sobre precios mínimos y descuentos máximos en establecimientos hoteleros, continua lentamente el proceso liberalizador, pues también en la exposición de motivos de la Orden de 8 de marzo de 1977, se puede leer que: *las condiciones actuales del mercado turístico y el sistema general de precios vigente aconsejan no interferir la libre concurrencia de la oferta y la demanda en el ámbito de los precios mínimos, ya que la estricta reglamentación al respecto podría producir ciertos perjuicios al sector hotelero*.

---

<sup>40</sup> Exposición de motivos de la Orden de 8 de marzo de 1977.



A la segunda etapa correspondería la Orden de 15 de septiembre de 1978, sobre régimen de precios y reservas en los alojamientos turísticos, que liberaliza la fijación de precios, aunque el hotel tendrá la obligación de notificarlos a la Administración. Así podemos leerlo en su artículo 1º: *Todos los establecimientos turísticos, cualquiera que sea su clase y categoría, fijarán sus precios sin más obligación que la de notificar los mismos a la Administración Turística.*

Y por último, la Orden de 26 de febrero de 1993, por la que se modifica el régimen de precios de determinados bienes y servicios, y las respectivas legislaciones de las Comunidades Autónomas, dejan totalmente libre la fijación y modificación de precios.

## 2.5. Algunos datos estadísticos por categorías

La industria hotelera española ocupa un destacado lugar en el mundo, tanto por el número de establecimientos como por el de camas disponibles y pernотaciones realizadas.

La planta hotelera creció de forma espectacular en la década de los sesenta, coincidiendo con el desarrollo turístico. En esta década se pusieron las bases de lo que es la realidad actual del sector hotelero, habiéndose duplicado la capacidad hotelera en los últimos treinta años, con crecimientos interanuales del orden de 30.000 camas, principalmente en los segmentos medio y alto, y con una tendencia decreciente en los de categorías inferiores. Este crecimiento se está desplazando de las zonas turísticas, que fueron las principales impulsoras del crecimiento durante los años 80, a las grandes ciudades a partir de 1990, lo que marca una diferencia sustancial en el tipo de clientela<sup>41</sup>.

A fecha 1 de enero de 1999 existían en España 14.808 empresas de alojamiento, entre hoteles, hostales y pensiones, con una capacidad de acogida de 1.176.727 camas.

Algunos datos estadísticos sobre los establecimientos hoteleros, desglosados por categorías, se recogen en los siguientes cuadros<sup>42</sup>:

---

<sup>41</sup> Datos del informe anual de la FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE HOTELES: *El sector hotelero en España*, 1999.

<sup>42</sup> En estas cifras sólo están incluidas las estancias en alojamientos colectivos, excluyendo por ejemplo las estancias en apartamentos turísticos extrahoteleros, que tan numerosas son en la costa.

**CUADRO Nº 7**  
**VIAJEROS<sup>43</sup> ALOJADOS EN ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS, 1998**

<i>Categoría</i>	<i>Residentes en España</i>	<i>Residentes en el extranjero</i>	<i>Total</i>
<b>HOTELES: Estrellas de oro</b>			
Cinco	772.044	936.009	1.708.053
Cuatro	7.355.957	6.441.774	13.797.731
Tres	8.716.977	8.404.575	17.121.552
Dos	3.854.376	2.479.556	6.333.932
Una	1.846.227	924.944	2.771.171
<b>HOSTALES: Estrellas de plata</b>			
Tres y dos	3.096.868	1.013.826	4.110.694
<b>TOTAL</b>	<b>25.642.449</b>	<b>20.200.684</b>	<b>45.843.135</b>

FUENTE: Instituto Nacional de Estadística

**CUADRO Nº 8**  
**PERNOCTACIONES<sup>44</sup> Y ESTANCIA MEDIA<sup>45</sup> EN ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS, 1998**

<i>Categoría</i>	<i>Número de pernoctaciones</i>			<i>Estancia media</i>
	<i>R. España</i>	<i>R. extranjero</i>	<i>Total</i>	
<b>HOTELES: Estrellas de oro</b>				
Cinco	1.729.496	3.102.787	4.832.283	2,83
Cuatro	16.592.027	27.689.708	44.281.734	3,21
Tres	26.756.396	56.448.319	83.204.714	4,86
Dos	10.501.235	15.602.290	26.103.525	4,12
Una	4.396.141	5.181.488	9.577.630	3,46
<b>HOSTALES: Estrellas de plata</b>				
Tres y dos	6.495.340	3.713.185	10.208.525	2,48
<b>TOTAL</b>	<b>66.470.635</b>	<b>111.737.777</b>	<b>178.208.411</b>	<b>3,89</b>

FUENTE: Instituto Nacional de Estadística

<sup>43</sup> *Viajero*: Toda persona que realiza una o más pernoctaciones seguidas en un medio de alojamiento colectivo o privado.

<sup>44</sup> *Pernoctación*: Ocupación por una persona de una o más plazas dentro de una jornada y en un mismo establecimiento.

<sup>45</sup> *Estancia media*: Relación entre el total de pernoctaciones realizadas y los viajeros entrados.

**CUADRO Nº 9**  
**ESTRUCTURA DE LA OFERTA HOTELERA POR CATEGORÍAS**  
**Y CAPACIDAD DE ACOGIDA**

<i>Categoría</i>	<i>Número</i>	<i>%</i>	<i>Habitaciones</i>	<i>%</i>	<i>Camas</i>	<i>%</i>
<b>HOTELES: estrellas de oro</b>						
Cinco	74	0,5	13.301	2,2	25.620	2,2
Cuatro	769	5,2	127.666	20,6	244.418	20,8
Tres	2.038	13,8	240.103	38,7	469.559	39,9
Dos	1.700	11,5	75.310	12,2	142.248	12,1
Una	1.458	9,8	40.427	6,5	74.601	6,3
<b>HOSTALES/PENSIONES</b>	<b>8.769</b>	<b>59,2</b>	<b>122.920</b>	<b>19,8</b>	<b>220.280</b>	<b>18,7</b>
<b>TOTAL</b>	<b>14.808</b>	<b>100,0</b>	<b>619.727</b>	<b>100,0</b>	<b>1.176.727</b>	<b>100,0</b>

FUENTE: Federación Española de Hoteles.

Como podemos apreciar en el cuadro anterior el número de hoteles entre una y cinco estrellas existentes en España es de 6.039 establecimientos. Siendo muy numerosos los establecimientos de tipo familiar, de pequeña y mediana dimensión, con una elevada distribución en todo el territorio nacional, pues es raro el municipio que no cuenta al menos con un pequeño establecimiento hotelero.

Los hostales y pensiones representan casi el 60% del número de empresas, si bien, la tendencia en los últimos años es a disminuir el número de este tipo de establecimientos, a la vez que aumenta el número de hoteles de categoría superior.

También podemos observar que la distribución de la capacidad hotelera por habitaciones es muy distinta a la distribución por establecimientos, concentrándose la mayoría de la capacidad (más de un 80%) en los hoteles y quedando menos del 20% restante para los casi nueve mil hostales y pensiones.

El hotel de tres estrellas es el segmento más representativo de la hotelería española, con cerca del 40 % de la capacidad del sector. La mayoría de la capacidad hotelera española se adapta a las necesidades y expectativas de la demanda potencial, que se dirige fundamentalmente a los establecimientos de tres estrellas, con una tendencia clara a desplazarse al segmento de cuatro estrellas.

El segmento de cinco estrellas, representa poco más del 2% de la capacidad de acogida de la hotelería española, y está más o menos estabilizada desde los cambios al alza del IVA que se produjeron en 1993, y que tuvo como consecuencia la algunos hoteles de cinco estrellas renunciaran a esta categoría y pasaran a cuatro, y aunque en 1995 volvió a reducirse, no se produjo el trasvase a la inversa.

La dimensión media de los hoteles, sin tomar en cuenta hostales y pensiones por su reducida dimensión, es de 85 habitaciones y 162 camas, siendo el segmento más representativo el de tres estrellas, con 122 habitaciones y 230 camas. La Federación Española de Hoteles, sostiene que la dimensión de los hoteles españoles es la más adecuada teniendo en cuenta su localización y el tipo de producto que ofrecen, pero esto es más que discutible si tenemos en cuenta las mayores ventajas competitivas de las grandes cadenas frente a los pequeños hoteles independientes.

Para valorar la dimensión de los establecimientos hoteleros hay que tener en cuenta una serie de variables, como son:

- La ubicación del hotel en zona turística, en grandes ciudades o en el interior de la península.
- Los cauces de comercialización, a través de *touroperedores*, característico de hoteles de playa de grandes dimensiones, o bien a

través de clientes directos, característico de los hoteles de ciudad y del interior.

- Los costes inmobiliarios, más elevados en las ciudades que en la costa o en el interior.
- Los requisitos urbanísticos, que limitan notablemente la construcción de hoteles de grandes dimensiones.

La planta hotelera española es relativamente moderna, ya que el 64% de los hoteles tiene menos de veinte años, e incluso en las zonas de playa con un excesivo volumen de oferta, en que se construyeron muchos hoteles en la década de los sesenta, se está realizando un notable esfuerzo por renovar y modernizar las instalaciones, a lo que hay que añadir el importante número de hoteles que se abrieron en las grandes ciudades, Barcelona, Sevilla y también Madrid, con motivo de los acontecimientos de 1992, y últimamente Bilbao por la reciente apertura del museo Guggenheim.

La participación de producción hotelera española en el PIB, permanece más o menos constante en el 1,4% desde 1994, pese a los incrementos anuales de la producción en términos nominales.

La producción de los hoteles en 1998 fue de 1.140.375 millones de pesetas, más de un 8% superior a la de 1997, concentrándose la mayor producción en el segmento de tres y cuatro estrellas, como puede verse en el cuadro nº 10 que se ofrece a continuación:

**CUADRO Nº 10**  
**PRODUCCIÓN DE LOS HOTELES ESPAÑOLES EN 1998**  
(en millones de pesetas)

Categoría del hotel	Valor	%
Hoteles 5*	44.492	3,9
Hoteles 4*	391.286	34,3
Hoteles 3*	418.407	36,7
Hoteles 2*	107.718	9,4
Hoteles 1*	42.857	3,8
Hostales y pensiones	135.615	11,9
<b>TOTALES</b>	<b>1.140.375</b>	<b>100,0</b>

FUENTE: Federación Española de Hoteles.

Basándose en el valor de producción se pueden calcular distintos índices de productividad, por ejemplo el clásico de producción media por habitación, o la producción media por trabajador. La productividad media por habitación ha ido creciendo en los últimos años, muestra del mejor aprovechamiento de la capacidad instalada, estando situada en 1998 en torno a 1.840.000 pesetas, y por categorías:

**CUADRO Nº 11**  
**PRODUCTIVIDAD DE LOS HOTELES**  
**ESPAÑOLES EN 1998**  
(en millones de pesetas)

Categoría del hotel	Por habitación
Hoteles 5*	3,4
Hoteles 4*	3,1
Hoteles 3*	1,7
Hoteles 2*	1,4
Hoteles 1*	1,1
Hostales y pensiones	1,1
<b>MEDIA</b>	<b>1,8</b>

FUENTE: Federación Española de Hoteles.

También ha ido mejorando la productividad por trabajador, consecuencia de la reducción de costes laborales por la automatización de tareas y la externalización de servicios, situándose en 1998 en torno a los 6.500.000 de

pesetas<sup>46</sup>. De todas formas, la productividad del sector hotelero es baja si la comparamos con la media del sector servicios.

En cuanto a la distribución geográfica de la oferta hotelera, podemos afirmar que es bastante irregular, debido al desarrollo del turístico en las zonas costeras y en las islas, influidos por la demanda de sol y playa. Aunque en los últimos años la demanda se está diversificando, al mismo tiempo que crece la oferta en las ciudades, en las zonas industriales y en el interior, en un intento de atraer a la demanda a destinos distintos a los tradicionales. Es de destacar el esfuerzo que están realizando las Comunidades Autónomas en el turismo rural, potenciando la creación de nuevos establecimientos, generalmente de pequeña dimensión.

Tanto la hotelería tradicional y como las grandes cadenas, derrochan cada día imaginación para atraer y mantener a la clientela en sus establecimientos, creando constantemente nuevos productos con los que rentabilizar sus explotaciones. Ya está superada la forma tradicional de hospedaje y manutención, actualmente un hotel puede ser ofrecido como centro de negocios, ofrecer semanas gastronómicas, exposiciones, conciertos, fines de semana temáticos, hotel más coche, etc., productos todos ellos que amplían y diversifican la oferta. De cara al futuro las tendencias son: por un lado, la oferta de servicios y equipamientos de calidad, junto con unas importantes instalaciones de ocio y tiempo libre; y por otro lado, se busca una mejora de la relación calidad/precio. El hotel del futuro deberá estar mejor concebido desde el punto de vista estético, de confort y de eficiencia, y deberá estar en armonía con su entorno medioambiental.

---

<sup>46</sup> Según datos del Instituto Nacional de Estadística, en 1998 el sector hotelero dio empleo directo a casi 166.000 asalariados, a lo que habría que añadir los empresarios autónomos que trabajan en los pequeños establecimientos.



## 2.6. Los productos más característicos

La oferta hotelera es relativamente homogénea con unos productos bastante definidos dentro de cada categoría, pero dentro de una misma categoría se distinguen claramente los hoteles de playa, los de ciudad, los de paso y los de montaña, por lo que vamos a ver las características definitorias de los productos más representativos de la oferta hotelera<sup>47</sup>.

### 2.6.1. El hotel de tres estrellas de playa

El hotel de tres estrellas de playa es uno de los que ofrece mayor interés para su estudio, por ser el tipo de hotel elegido por los operadores turísticos internacionales como producto estándar en sus paquetes de viajes organizados, pues suele ofrecer lo que sus clientes buscan: estancia, comida y diversión, aparte de un precio muy atractivo.

El cliente tipo enviado por los *touroperadores*, viene en grupo buscando fundamentalmente sol y playa, su estancia en el hotel es prolongada (15 días de media) y en el "paquete" contratado incluye pensión completa. Es un cliente que se mueve poco y su vida gira en torno al hotel.

El hotel suele estar alejado de los núcleos urbanos y por lo general es más espacioso que el de ciudad, contando con salones y salas de estar lo que permite al cliente pasar muchas horas en el hotel, relacionándose con los diferentes trabajadores y adquiriendo casi todo lo que necesitan en el propio establecimiento.

El principal problema de estos hoteles es su subordinación a los operadores turísticos, que les llenan el hotel temporada tras temporada, y

---

<sup>47</sup> A este respecto puede verse: INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y SOCIALES APLICADAS (IESA): *Cambios de cualificación...*, op. cit., pp. 15-21.

amparándose en la fuerte competencia existente en el sector presionan a la baja sobre los precios e imponen sus condiciones.

Esta circunstancia ha tenido un doble efecto en este segmento de hoteles, uno que podríamos considerar como positivo, pues la competencia a agudizado el ingenio, provocando importantes cambios en la organización y gestión del hotel con la finalidad de racionalizar y controlar los costes, pasando de estructuras artesanales y fuertemente especulativas, a una gestión racional y altamente competitiva, en que la organización ocupa un lugar primordial. Pero por otro lado, la capacidad de decisión del director de hotel se ha visto reducida, debiendo adaptar la producción a una clientela estándar, cada vez exige más, que le viene definida externamente y apenas pueden intervenir en la fijación de precios. Su capacidad de actuación se limita a ofrecer la mejor calidad posible a los clientes y reducir al máximo los costes para mantener el beneficio y su objetivo último será adaptarse a la coyuntura, en un entorno fuertemente competitivo y cambiante, por lo que la planificación es mínima, como mucho hasta la temporada siguiente.

Sobre la base descrita, la hotelería de masas ha elaborado una oferta de servicios estandarizados y cada vez menos personales, pues su única reacción ante la guerra de precios ha sido reducir costes, sobre todo plantillas, devaluando la calidad de los servicios prestados, acercándose cada vez más al hotel de dos estrellas y separándose notablemente de los hoteles de lujo (cuatro y cinco estrellas), lo que en la práctica ha supuesto la desaparición del hotel de playa de tipo medio.

### **2.6.2. El hotel de tres estrellas de ciudad**

Dentro de la hotelería de ciudad, los hoteles de tres estrellas son el segmento más representativo, constituido por un grupo bastante homogéneo en cuanto a clientela y oferta de servicios.

La clientela típica de estos establecimientos son las empresas, que los utilizan en los desplazamientos de su personal y los hombres de negocio en general, que realizan estancias cortas (dos o tres días) de lunes a viernes. Los fines de semana y en época de vacaciones tienen otro tipo de clientela, generalmente turismo nacional, pero que a diferencia del hotel de playa, permanecen muy pocos días en el establecimiento.

El cliente busca en estos hoteles un lugar para dormir y no un lugar para estar, por lo que pedirá servicios en la misma habitación y no en los salones y salas de estar como en los de playa. Como es lógico el tipo de clientes condiciona los servicios del hotel, que serán más completos y variados que los del hotel de playa de la misma categoría, siendo muy importante la limpieza de baños y habitaciones, que contarán con televisión, mini-bar, insonorización, calefacción, etc.

El desayuno es prácticamente la única comida que hacen en el hotel, por lo que en algunos hoteles ha desaparecido el restaurante, o sólo funciona para los turistas en las épocas en que llenan el hotel y para banquetes y reuniones de empresas.

En el hotel de ciudad la recepción adquiere un importante papel, ya que puede ser el único contacto que el cliente tenga con el personal del hotel, exigiéndosele amabilidad y capacidad para tomar decisiones. Es el único personal no directivo al que se le exige cualificación profesional.

Permanece abierto todo el año, por lo que los índices de ocupación son inferiores a los de playa, la principal preocupación de la dirección es aumentar su nivel medio de ocupación, lo que condiciona el modelo de gestión, la función comercial está más desarrollada que en el hotel de playa, pues hay que buscar al cliente, que no viene asignado por un operador externo. Como ventaja respecto a su homónimo de playa, el hotelero tiene una mayor capacidad de decisión al no estar subordinado a la tiranía de los operadores turísticos internacionales. Tiene libertad para maniobrar con los precios, y lo hace para incrementar el nivel de ocupación en épocas bajas diversificando la clientela, esto explica la gran diferencia de precios que ofrece al cliente individual o al grupo organizado que puede llenarle el hotel.

### **2.6.3. El hotel de lujo de ciudad**

Son hoteles de cuatro y cinco estrellas dirigidos a una clientela de negocios durante todo el año salvo en verano que es utilizado por turistas. Tienen los mismos problemas de ocupación que los de tres estrellas y buscan fórmulas comerciales para ampliar su cobertura. En algunos casos, la estrategia comercial les lleva a ofrecer precios de tres estrellas para rellenar puntos muertos, con lo que la distancia entre los hoteles de tres estrellas y los de lujo de ciudad no es tan grande como en los de playa.

La oferta de estos establecimientos se caracteriza por dar un servicio personal en unas instalaciones espaciosas, confortables y bien equipadas. Pero en los últimos años han sufrido una fuerte reestructuración de plantillas que han puesto en peligro la atención personal al cliente que ofrecían, si bien han procurado reducir el personal en aquellos servicios menos visibles al cliente, como en pisos donde el número de camareras ha descendido de forma importante con lo que difícilmente puede realizarse una limpieza a fondo de la habitación cada vez que cambia el cliente.

En la cocina también se han producido cambios importantes con la introducción de nueva tecnología que ha permitido reducir personal. Se ofrece el menú a los turistas y la carta al resto de clientes, aunque en muchos casos está compuesta por platos precocinados que se hacen al instante.

En el comedor también se ha suprimido personal, desapareciendo figuras clásicas como el *someli*ers y los ayudantes de camarero.

En el hotel de lujo la recepción, que es más numerosa que en el de tres estrellas, también se ha transformado con la introducción de la informática, y se han suprimido la conserjería y los botones. Igual que en los hoteles de ciudad de tres estrellas, la dirección está especialmente interesada en la cualificación profesional del personal de recepción, al que se exige también conocimiento de idiomas, por representar la imagen del hotel ante la clientela, proceden en general de escuelas de hostelería y turismo.

Los hoteles de lujo han seguido una reorganización parecida a la llevada a cabo por los hoteles de tres estrellas de playa, si bien han sido más comedidos en aquellos servicios que implican un contacto directo con el cliente: comedor, bar y recepción.

## 2.7. Concentración y asociacionismo hotelero

Las distintas formas de unión e integración hotelera son un fenómeno relativamente reciente, nacido en los Estados Unidos después de la Segunda Guerra Mundial, pero inicialmente no surge de la iniciativa del sector hotelero, sino de otros sectores mas o menos cercanos como son las compañías aéreas y las empresas relacionadas con la gestión y venta de productos turísticos.

Las formas de integración existentes en la industria hotelera son de lo más variadas, desde el simple asociacionismo empresarial, hasta las cadenas hoteleras, existiendo en estas últimas, a su vez distintos grados de vinculación.

Atendiendo al grado de vinculación existente entre los hoteles, vamos a distinguir cinco niveles de integración, en orden creciente<sup>48</sup>:

- 1º. Asociaciones de hoteles de carácter corporativo, que cumplen una labor de interlocución frente a las autoridades locales, regionales o nacionales de turismo<sup>49</sup>. Este tipo de asociacionismo es muy tradicional entre los hoteleros.
- 2º. Centrales de reservas, organizadas o financiadas por hoteleros independientes o por grupos de ellos, con el fin de racionalizar y agilizar las reservas por medio de una red centralizada de ventas.

---

<sup>48</sup> Puede verse: CEBALLOS MARTÍN, M<sup>a</sup> M.: *El régimen jurídico-administrativo...*, op. cit., pp. 381-383.

<sup>49</sup> En el ámbito internacional, las asociaciones de hoteles más importantes, por el número de hoteles asociados son:

- La Asociación Internacional de Hotelería (AIH), fundada en 1946, que es una federación de asociaciones nacionales de hotelería de todo el mundo.
- La Asociación Interamericana de Hotelería (AIHA), fundada en 1941, que agrupa a las asociaciones hoteleras americanas.
- La Unión Internacional de las Organizaciones Nacionales de Hoteleros, Restaurantes y Cafeterías (HORECA), fundada en 1949.

- 3º. Agrupaciones hoteleras independientes, integradas por hoteles no competitivos entre sí, por su distinta localización, pero similares en cuanto a su estructura, precio y servicios, que operan con la misma filosofía empresarial y bajo una misma imagen de marca, aunque conservando su propia autonomía en cuanto a la gestión y toma de decisiones de los establecimientos.
- 4º. Cooperativas hoteleras, que son agrupaciones de hoteleros que, manteniendo una gestión autónoma de sus establecimientos, se asocian para fines concretos: promoción y comercialización, crear una central de compras, etc.
- 5º. Las cadenas hoteleras, que se corresponden con el mayor grado de integración y se caracterizan básicamente porque los hoteles que la integran han perdido, total o parcialmente, su autonomía de gestión, por ser propiedad de un grupo empresarial o tener algún tipo de relación contractual (contrato de gestión, arrendamiento, franquicia...), mediante el cual el grupo empresarial asume la toma de decisiones.

A su vez, dentro los niveles de integración descritos, se producen dos modelos de agrupación:

- Las uniones de hoteles de similar categoría.
- Las, cada vez más frecuentes, agrupaciones de hoteles de distinta categoría.

La segunda modalidad, supone la segmentación de la oferta hotelera con productos diferentes (hotel de lujo, de categoría media, de temporada, económico, etc.) que aparecen en el mercado bajo distintas denominaciones comerciales. En esta modalidad de segmentación del producto hotelero está destacando el grupo francés *Accor*, que operando con varias marcas:

*Novotel, Sofitel, Ibis, Fórmula 1*, ofrece productos dirigidos a distinta clientela, y en vista del éxito, está siendo seguido por otros grupos.

A juicio del sector, se espera que la segmentación de la oferta hotelera desempeñe un importante papel en la hotelería del siglo XXI, como medio para conservar o aumentar algunas parcelas del mercado, o bien para crear nuevos segmentos del mismo.

Las concentraciones hoteleras están teniendo como consecuencia más inmediata:

- Una mejora de la posición del grupo hotelero en la negociación con los grandes operadores turísticos que ejercen un auténtico oligopolio de demanda.
- La identificación con una imagen de solidez y una política estable de precios frente a las ofertas cambiantes de los hoteles individuales.
- Una política de comercialización fuerte por la unión de los recursos disponibles por cada hotel.
- La disponibilidad de mayores recursos técnicos e informáticos para agilizar los procesos productivos y de gestión.
- Y una mayor facilidad para introducirse en los nuevos destinos turísticos.

En el sector hotelero español, formado tradicionalmente por pequeñas y medianas empresas, la concentración empresarial ha sido un fenómeno tardío iniciado por cadenas hoteleras extranjeras. Hasta los últimos años cincuenta y primeros sesenta no se instalan en España las primeras cadenas



internaciones, que con carácter casi testimonial y generalmente, salvo alguna excepción, en las grandes ciudades<sup>50</sup>.

Pero el desarrollo de nuevos destinos turísticos, la introducción de nuevas tecnologías y los costes que conllevan, obligó a los hoteles españoles a replantearse esta situación, y ya a finales de setenta y primeros ochenta, empiezan a desarrollarse con fuerza las primeras cadenas españolas (*Husa, Meliá, Paradores...*).

Y a partir de 1990 es cuando comienza a producirse en la hotelería española un cambio radical, y en pocos años ha habido un importante crecimiento tanto en el número de hoteles que se han unido, como en el volumen de actividad de los grupos hoteleros existentes, a lo que hay que añadir el salto internacional que han comenzado a dar los grandes grupos hoteleros españoles.

Las causas que están propiciando las concentraciones hoteleras en nuestro país son muy variadas, entre las que destacamos:

- La consolidación e internacionalización del sector hotelero español.
- La tendencia a una oferta globalizada.
- La introducción de nuevos sistemas de gestión y comercialización, que antes eran privilegio de las grandes cadenas internacionales.
- La presión que están ejerciendo los operadores turísticos que buscan el control del negocio del turismo (alojamiento y transporte).
- Y la necesidad de las cadenas ya existentes de aumentar su tamaño para poder competir.

---

<sup>50</sup> La Cadena Hilton se instaló en Madrid en los años cincuenta con el emblemático Castellana Hilton; y la Cadena Holliday Inn no llega a la Costa del Sol hasta los años setenta.

En 1998 *Sol Meliá* incorporó a su cadena 46 hoteles con 16.475 camas y tiene contratos para incorporar 33 hoteles más en los próximos tres años, aparte de otros 20 más cuya negociación está muy avanzada. *Husa* gestionó en 1998 más de 5.000 camas sólo en España. La mallorquina *Riu Hoteles* pasó de 57 a 71 hoteles en los últimos dos años. *Occidental Hoteles* ha firmado recientemente un acuerdo con la *Caixa* para invertir 48.000 millones de pesetas en el *Proyecto Flamenco*, en Canarias, México y República Dominicana; y en el momento de redactar estas páginas, se acaban de romper las negociaciones para fusionarse dos grandes cadenas, *Trip* y *NH*, pero seguro que cualquiera de ellas pronto encuentran nueva pareja.

### 2.7.1. Las cadenas hoteleras

Las cadenas son una forma concreta de concentración hotelera, que supone la gestión unificada de cierto número de establecimientos, según modelos muy variados, pero teniendo en común una dirección única, un mismo proceso productivo y unos objetivos idénticos.

Destacamos las siguientes características en las cadenas hoteleras<sup>51</sup>:

- Están formadas por un conjunto de establecimientos hoteleros, sin condicionantes en cuanto a su número, categoría, nacionalidad ni motivación expresa.
- Todos los hoteles de la cadena participan en un sólo proyecto de producción, aunque cada elemento de la cadena tenga características diferenciales.

---

<sup>51</sup> Puede verse: FIGUEROLA PALOMO, M.: *Economía para la gestión de las empresas turísticas (producción y comercialización)*. Madrid, 1995, p. 171 y ss.

- La dirección será única y estará formada por un equipo especializado e informado, que dirige, coordina y controla todo el proceso productivo en su conjunto.
- Los fines, que serán el logro de una mayor rentabilidad y estabilidad para la empresa, y una situación de poder, control y prestigio en el mercado nacional e internacional.

A las cadenas hoteleras se les acusa de cierta despersonalización y uniformidad en el servicio, de abuso de posición de dominio en el mercado frente a los pequeños y medianos hoteles independientes, etc. Pero sus múltiples ventajas paliar con creces este inconveniente. Entre las ventajas que obtienen estas agrupaciones empresariales distinguimos las siguientes:

- Suelen tener sus propias centrales de reservas o tienen fácil acceso a sistemas informáticos globales de venta de servicios turísticos.
- Poseen centrales de compra únicas, que les permiten obtener precios más competitivos y mayor seguridad y eficiencia en los aprovisionamientos.
- Tienen ventajas técnicas, consecuencia de los procesos de producción, comercialización y promoción conjuntos.
- La producción en escala les permite una reducción de costes de explotación.
- Su personal tiene mayor movilidad, lo que hace posible una mejora de la productividad y mitiga en parte la estacionalidad.
- Su mayor dimensión les permite la planificación a largo plazo, casi inviable en los hoteles individuales, por la incertidumbre con que operan.

Prueba de todas estas ventajas es que la facturación de las cadenas hoteleras representaba el 44,7%, en 1995, del valor de la producción de los hoteles españoles de 1 a 5 estrellas, superando con creces la productividad

media por habitación del sector, y no sólo está demostrado que incrementan la facturación, sino que la reducción de costes de explotación también es evidente y por otro lado, las características y dimensiones de los hoteles de cadenas hacen que la estacionalidad sea muy inferior a la del resto del sector, y únicamente un número muy reducido de hoteles vacacionales cierre ocasionalmente en temporada baja.

Según datos publicados por la Asociación de Cadenas Hoteleras Españolas<sup>52</sup>, en septiembre de 1997 existían en España más de 80 cadenas hoteleras, que englobaban 1.123 hoteles, lo que supone casi el 20% del total de hoteles de 1 a 5 estrellas, mayoritariamente en el segmento medio y alto, los hoteles pequeños y medianos continúan siendo empresas individuales y eminentemente familiares.

La capacidad de acogida de las cadenas hoteleras españolas representa más de un tercio del total de la oferta existente. Y son, los establecimientos de mayor categoría y mayor dimensión los que están afiliados a una cadena hotelera, siendo en general establecimientos modernos y situados en las principales zonas turísticas y en las grandes ciudades. En Baleares, Cataluña y Madrid, tienen su sede social más del 70% de las cadenas hoteleras que operan en España.

Y en los últimos años se han producido diversas fusiones y adquisiciones que incrementan aun más el grado de concentración del sector.

Siguiendo la tendencia de las grandes cadenas internacionales, la fuerte expansión de los ochenta y noventa se ha basado más en la integración de nuevos establecimientos mediante contratos de gestión o arrendamiento, que

---

<sup>52</sup> ASOCIACIÓN DE CADENAS HOTELERAS ESPAÑOLA (ACHE): *Las cadenas hoteleras en España, 1997*.

en la compra de hoteles, lo que ha supuesto que la proporción de hoteles en propiedad haya disminuido sensiblemente.

Las diez cadenas hoteleras más importantes, que operan en España, ordenadas por número de camas disponibles, son<sup>53</sup>:

**CUADRO Nº 12**  
**PRINCIPALES CADENAS HOTELERAS ESPAÑOLAS, 1997**

<i>Cadenas</i>	<i>Nº camas</i>	<i>Nº habitaciones</i>	<i>Nº hoteles</i>
Grupo Sol Meliá	61.096	29.844	119
Riu Hoteles S.A.	24.784	12.042	48
Hoteles Husa	23.900	13.309	155
Fiesta Hoteles	17.101	7.637	34
NH Hoteles	12.168	6.948	66
Barceló Hoteles	11.998	5.549	18
T.H.B. Hotels	9.900	4.146	20
Tryp Hoteles	9.894	5.031	37
Iberostar	9.837	3.841	12
Paradores de Turismo	9.581	4.901	83

FUENTE: Asociación de Cadenas Hoteleras Españolas.

Aunque estas cifras se quedan rápidamente anticuadas por el constante movimiento de compras, ventas, fusiones..., que cada día se están produciendo en el sector.

Un fenómeno característico de las cadenas hoteleras es la tendencia a la internacionalización de sus actividades. Este proceso se está produciendo en nuestro país en todas sus vertientes:

- Entrada de capitales extranjeros en las cadenas nacionales.
- Instalación en España de hoteles pertenecientes a cadenas internacionales.

---

<sup>53</sup> Sin contar con las plazas que alguno de estos grupos ofrecen en el extranjero.

- Progresiva internacionalización de las grandes cadenas nacionales.

Los grandes grupos hoteleros internacionales, como *ITT Sheraton*, *Hyatt*, *Forte*, *Accor*, *Ritz*, *Hilton*, *Meridien*, *Club Mediterranéé*, etc., están representados en el sector hotelero español con hoteles generalmente de alta calidad, y situados en las principales ciudades españolas, pero llama la atención que su presencia sea muy escasa, sólo 37 establecimientos, si lo comparamos con su implantación en otros países de nuestro entorno. Los motivos hay que buscarlos, por un lado en la limitada capacidad de inversión de estos grupos, que no quieren hoteles en propiedad, ni siquiera en alquiler, sino que más bien buscan el régimen de franquicia o de gestión y por otro en la propia peculiaridad del sector hotelero español, donde algunos aspectos financieros, laborales e incluso los sistemas de comercialización contrastan con los de otros países.

Por su parte, las grandes cadenas nacionales, paralelamente a su crecimiento en el interior del país, están consiguiendo una fuerte expansión exterior, sobre todo en el sector vacacional; en América Latina, donde se encuentran la mitad de las plazas hoteleras españolas en el extranjero, muchos hoteleros españoles están encontrando, en parte, la solución a uno de sus mayores problemas: la estacionalidad. En 1997 tenían abiertos 232 establecimientos en el extranjero (ver cuadro nº 13), y cada día inauguran o adquieren nuevos hoteles, con lo que estas cifras quedan rápidamente obsoletas<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> En enero de 1999 Sol Meliá lanzó una oferta pública de adquisición de acciones (OPA) sobre el capital de Meliá Inversiones Americanas (MIA), y una vez concluida esta operación, inició un proceso de fusión por absorción de Inmotel, de esta forma, se constituye en el noveno mayor grupo hotelero mundial, con presencia en 25 países y 243 hoteles, de los que 77 lo son en propiedad, 12 en alquiler, 111 en gestión y 43 en régimen de franquicia. Y en estos días, julio de 1999, según noticias de prensa acaba de adquirir el hotel White House de Londres y el México Reforma en la capital mejicana.

En 1998, el Grupo Occidental Hoteles, potenciado por el acuerdo con la Caixa, inició el Proyecto Flamenco, consistente en la construcción de ocho unidades hoteleras del modelo *resort* en Canarias, República Dominicana, México y Costa Rica.

La zona preferida por las cadenas españolas para realizar sus inversiones es el Caribe: República Dominicana, Cuba y México, y están entrando en el difícil mercado norteamericano con 11 establecimientos. También son de destacar los 26 hoteles situados en Alemania o los 13 de Portugal.

**CUADRO Nº 13**  
**CADENAS ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO**

<i>Cadena</i>	<i>Nº hoteles</i>	<i>Países</i>
Grupo Sol Meliá	108	23
Occidental Hoteles	34	12
Barceló Hoteles	17	7
Hoteles Husa	18	5
Riu Hoteles	9	3
Tryp Hoteles	8	2
Confortel	9	1
Iberostar	6	3
Fiesta Hoteles	4	1
Stabotel	2	1
IFA Hoteles	13	4
Hoteles Globales	1	1
Catalonia	1	1
Sea Side	2	1
<b>Totales</b>	<b>232</b>	<b>33</b>

FUENTE: Asociación de Cadenas Hoteleras Españolas (ACHE).

Las formas de gestión y la estructura empresarial de las cadenas son muy variadas, unas cadenas son propietarias, o participan de forma importante en los hoteles de su grupo; y otras arriendan o firman contratos de gestión o franquicias con los establecimientos propiedad de otros; incluso una misma

---

En julio de 1998 se constituyó Grubarges, formado por la unión de Grucysa, Barceló y Gesimar, siendo la primera vez que se unieron promotora-constructora, financiadora y grupo hotelero como gestor, para iniciar un gran proyecto hotelero de 15.000 habitaciones, con una inversión de 100.000 millones de pesetas, lo que le convertiría en la quinta cadena española.

Y un largo etcétera de compras, uniones y fusiones que se están realizando cada día, y que sería interminable enumerar.

cadena puede simultanear diferentes modalidades, pero en todos los casos asumen riesgos, en mayor o menor medida y se responsabilizan del control de gestión.

Comentemos las fórmulas más usuales de integración de las cadenas hoteleras:

#### **2.7.1.1. Hoteles en propiedad**

Algunas cadenas son propietarias o participan de forma importante en la propiedad de todos o alguno de los hoteles que gestionan. La propiedad de los hoteles supone muchas veces una especial preocupación por el mantenimiento y conservación de los inmuebles y el resto de las instalaciones, pensando no sólo en la mejor prestación del servicio al cliente, sino también en la posible revalorización de la propiedad.

El inconveniente de esta fórmula es que el crecimiento de la cadena es muy lento por los elevados recursos financieros que precisan las inversiones hoteleras. En 1997 casi el 60% de los hoteles de una cadena eran propiedad de las mismas.

#### **2.7.1.2. Hoteles en arrendamiento**

Este sistema supone la firma de un contrato de arrendamiento entre el propietario del establecimiento y la cadena, que lo integra en su red. El arrendamiento conlleva la cesión total del control de la gestión y el establecimiento se identifica plenamente con la cadena, pasando a formar parte de la estructura fija de la misma, en todo, salvo en la propiedad. En 1997 menos del 20% de los hoteles de una cadena estaban en arrendamiento.



Las condiciones del contrato son variadas, pero casi siempre se suele pactar que la cadena haga frente a las reparaciones ordinarias, y el propietario asuma la renovación del inmovilizado, responsabilizándose y administrando las cuotas de amortización y las provisiones para reparaciones extraordinarias.

La remuneración recibida por el propietario se establece, en ocasiones por una cantidad fija anual, y la mayor parte de las veces en función de las ventas.

#### **2.7.1.3. El contrato de gestión**

En este caso, una empresa propietaria de uno o varios hoteles contrata con una cadena los servicios de gestión y administración de los mismos, y esta última asume la dirección y se responsabiliza ante la propiedad de los resultados obtenidos. El personal pasa a depender de la cadena, y en algunos casos el activo circulante también se incorpora a la misma.

La propietaria suele mantener la responsabilidad del negocio, supervisando el proceso productivo, recibiendo dos tipos de remuneraciones, una fija por el desarrollo de la gestión, y otra variable en función de los resultados.

El crecimiento de la cadena bajo esta fórmula es muy rápido, pero a veces es difícil mantener las características genéricas del producto hotelero diseñado por la cadena.

Este tipo de contrato está cada vez más generalizado entre las cadenas españolas. En 1997 algo más del 17% de los hoteles de una cadena estaban en régimen de gestión.

#### **2.7.1.4. El contrato de dirección o “management”**

Esta modalidad de contrato, que a veces se confunde con el de gestión, supone que uno o varios hoteles se incorpora a una cadena, que asume la dirección y la comercialización. A diferencia del contrato de gestión, la cadena no se hace cargo del personal, que sigue siendo responsabilidad del propietario, y sólo los cuadros directivos pertenecen a la cadena.

Es un tipo de contrato que está dando problemas en cuanto a la toma de decisiones, ya que la propiedad mantiene casi todos los elementos básicos de la misma, convirtiendo a la dirección en una figura asesora.

La remuneración suele ser fija, aunque en ocasiones se establece una participación en los resultados.

#### **2.7.1.5. Las franquicias hoteleras**

Esta forma de integración empresarial, tan generalizada en los últimos años en todo tipo de negocios, parece haber encontrado un campo idóneo en la hostelería, y se está introduciendo en el sector hotelero español a gran velocidad.

Las franquicias, en el sector hotelero aparecieron por vez primera, en el ámbito internacional en 1952 cuando la cadena estadounidense *Holiday Inn*, con varios hoteles en nuestro país, introdujo esta forma de contratación consistente en que la empresa franquiciadora cede a la franquiciada el uso del nombre comercial, la imagen de marca, la asistencia técnica (*know-how*) y en algunos casos la financiación y la publicidad, a cambio de un canon.

El hotel franquiciado debe someterse a las directrices generales de la cadena, pero conserva la propiedad y la asunción del riesgo.

La cadena, cuando integra en su red hoteles en franquicia, no sólo se preocupa por los beneficios que le reportará el contrato, sino que velará en todo momento porque su imagen corporativa no se deteriore, para ello inspeccionará periódicamente el cumplimiento estricto del contrato, que suele materializarse en unos manuales detallados sobre los procesos productivos y la unidad corporativa de la cadena.

Esta fórmula también supone un crecimiento rápido de la cadena, pero suele dar problemas de cara al mantenimiento de las características unificadas de los productos, pese a los compromisos asumidos.

Para ver la importancia que las franquicias hoteleras están alcanzando, en nuestro país, citaremos algunos casos de franquicias hoteleras conocidas.

En España, fue el grupo *Radison* el primero en introducir el régimen de franquicia en un complejo hotelero situado en Lanzarote, que dispone de 442 habitaciones y un sinfín de facilidades y productos complementarios.

La cadena *Husa* también utiliza esta fórmula con frecuencia, y recientemente ha intentado alcanzar acuerdos con cuatro cadenas internacionales, con hoteles de gran solvencia, para conseguir contratos de franquicia destinados a algunos hoteles barceloneses en construcción con los que el grupo español está vinculado a través de su accionariado.

También utilizan el sistema de franquicias grupos hoteleros tan conocidos como *Hilton* o *Accor* a través de sus marcas *Novotel*, *Ibis* y *Fórmula 1*. Si bien no en todos los casos se trata de una franquicia "pura", sino que se complementa otro tipo de contrato, sobre todo el contrato de dirección o *management*.

Las franquicias, pese a su gran difusión en los Estados Unidos y Europa Occidental, en España todavía no son muy frecuentes, en 1997 menos del 2% de los hoteles de las cadenas eran franquicias.

### 2.7.2. Agrupaciones de hoteles independientes

Estas agrupaciones, que no son cadenas hoteleras propiamente dichas por su estructura y características, permiten a hoteles independientes agruparse y obtener las ventajas tradicionales de las cadenas, como son la comercialización conjunta, las centrales de reservas y las centrales de compra, si bien los hoteles asociados siguen conservando su propia capacidad de gestión y organización interna.

Las principales agrupaciones de hoteles independientes que operan en España son:

**CUADRO Nº 14**  
**PRINCIPALES AGRUPACIONES DE HOTELES**  
**INDEPENDIENTES EN 1997**

<i>Agrupaciones</i>	<i>Nº hoteles</i>	<i>Nº habitaciones</i>	<i>Nº Camas</i>
Hotusa Eurostars	500	39.946	91.876
Husa Service	106	7.750	12.400
GSM	58	7.145	13.358
Sercotel	48	5.031	9.314
HAI	34	4.321	8.927
OHTELS	19	1.131	2.036
Best Western España	23	1.907	3.814
GIHSA	14	1.500	2.850
Centrhotel	16	850	1.650
Totales	818	69.581	146.225

FUENTE: Asociación de Cadenas Hoteleras.

Los hoteles asociados suponen más del 14% de los hoteles españoles de una a cinco estrellas, y sus expectativas de crecimiento a medio plazo son muy elevadas. La mayoría de sus miembros son empresas españolas, aunque algunas representan a asociaciones internacionales.

En el ámbito internacional la más importante es la norteamericana *Best Western International*, que en 1995 contaba con 3.367 hoteles, ofreciendo a sus miembros servicios de consultoría y comercialización unificados, así como un sistema de reservas considerado de los más sofisticados del mundo. En Europa, la francesa *Relais & Chateaux*, que cuenta con 411 hoteles ha buscado una identificación de marca con un producto muy concreto situado en rutas turísticas; también es muy conocida *The Leading Hotels of the World*, con sede en Nueva York, y con 277 hoteles de gran lujo repartidos por todo el mundo. Algunas agrupaciones, como *Ciga Hotels*, limita mucho la aceptación de nuevos miembros, para conservar la imagen de lujo y exclusividad, por lo que cuenta sólo con 37 hoteles en todo el mundo, tres de ellos en España: el *María Cristina* de San Sebastián, el *Alfonso XIII* de Sevilla y el *Mencey* de Santa Cruz de Tenerife.

### **2.7.3. Las centrales de reservas**

Las centrales de reservas son sistemas informáticos de venta de servicios hoteleros, que permiten una gran agilidad en los trámites de reserva y contratación en los hoteles.

Están integradas por agrupaciones de hoteles, o son financiadas por las mismas.

Para ofrecer estos servicios, las centrales gestionan una base de datos con las disponibilidades de cada producto, de manera que el cliente,

generalmente una agencia de viajes, puede obtener una respuesta inmediata o diversas alternativas de elección entre miles de posibilidades.

Existen centrales de reserva que son propiedad de una sola cadena o grupo hotelero; en ese caso la central gestiona las reservas sólo de la cadena o grupo al que pertenece. Poseen centrales propias, entre otras, las cadenas *ITT Sheraton*, *Holiday Inn*, *Hilton International*, en el ámbito mundial, y en España la red de *Paradores* y el grupo *Husa*.

Otras centrales de reserva actúan de forma independiente, trabajando para cualquier hotel del mundo, y en algunos casos, además de gestionar las reservas, representan a los hoteles y ofrecen servicios comerciales. Esta modalidad es utilizada por los hoteles independientes, puesto que su integración en una central de reservas les permite competir con las cadenas, en cuanto a distribución de sus productos.

Un hotel a su vez puede estar conectado a una o varias centrales de reserva, aunque lo más normal es que opere sólo con una o dos a lo máximo, por el coste que representa, y además porque en muchos casos la información llegaría a las agencias de forma repetida.

No todas las centrales de reservas funcionan y prestan sus servicios de la misma forma, pero en todos los casos, el hotel deberá pagar una cuota de entrada por pertenecer a una central de reservas, más una comisión en función de las reservas realizadas.

Las centrales de reserva más grandes del mundo en cuanto al número de reservas que gestionan y los hoteles que representan son *Utell International*, que representa a 6.500 hoteles en todo el mundo, mantiene información sobre más de 30.000 hoteles y gestiona más de 2 millones de

reservas al año; y *Keytel* con representación de más de 800 hoteles entre los que se incluyen las principales cadenas y más de 200 hoteles independientes.

En España se ha constituido una Asociación de Centrales de Reservas Hoteleras (ACROTEL), con el fin de optimizar los recursos de todas ellas y aunar esfuerzos en la promoción del sistema. La asociación publica un manual con información de utilidad para sus principales usuarios, las agencias de viajes.

Algunas Comunidades Autónomas están creando centrales de reservas, para informar a las agencias de viajes y al público en general, de la oferta turística de esa Comunidad; es el caso de *Canaridata* con el proyecto *Saturno* en las Islas Canarias y *La Empresa Andaluza de Turismo*, con el proyecto *Séneca* en Andalucía.

El futuro de éstos procesos de información se verá beneficiado por la tecnología multimedia, ya que desde un ordenador personal y a través de CD-ROM se podrá visualizar las dependencias del hotel al mismo tiempo que se obtiene todo tipo de información sobre el mismo.

#### **2.7.4. Integraciones verticales**

En paralelo a la concentración horizontal, es decir entre hoteleros, se está produciendo la integración intersectorial, creando distintas uniones de empresas que abarcan todo el negocio turístico.

Han sido los *tourop operadores* los que en primera instancia han impulsado estas concentraciones empresariales, tomando posición en compañías aéreas y grupos hoteleros. Según se dice en el sector "el operador que triunfa es el que tiene el avión y la cama". La clásica división

del mercado turístico entre hoteleros, agentes de viajes, operadores turísticos y transportistas, se está rompiendo y los hoteleros a su vez, y un poco a la defensiva, no quieren quedarse inactivos a la espera de que los operadores turísticos les contraten.

Por citar sólo los ejemplos más conocidos, el antes mencionado grupo turístico *Accor*, además del negocio hotelero (2.577 hoteles en todo el mundo) tiene intereses en agencias de viajes (*Wagons-lits Travel*, y *Viajes Ecuador* en España), centrales de reservas (*Resinter*), restaurantes (*L'Arche*, *Générale de Restauration*, *Ticket Restaurant*,...) y alquiler de coches, entre otros negocios.

El operador turístico alemán *TUI* ha entrado en el negocio hotelero español tomando una importante participación en la cadena mallorquina *Riu Hoteles* y en *Iberotel*.

El grupo mallorquín *Barceló*, que comenzó con el transporte de viajeros y hoy participa en el sector de viajes tanto mayorista como minorista (*Turavia*, *Viajes Barceló*), en la hotelería (*Barceló Hoteles*) y en el transporte de viajeros en autocar.

Se producen vinculaciones con compañías aéreas: *Marsans-VIE* posee el 51% de *Spanair*, *Globalia* (nuevo nombre del grupo formado por *Viajes Halcón* y *Travelplan*) es propietario de *Air Europa* y está entrando en el negocio hotelero, *Viva Tours* tiene entre sus accionistas a *Sol Meliá*, *Iberia* e *Iberostar*, entre otras.

Y también vinculaciones meramente comerciales como es el caso de *Viajes Marsans* con *Occidental Hoteles*.



Y por último, también se están produciendo Uniones Temporales de Empresas, como la participada por *Marsans, Barceló, Halcón Viajes y Viajes Iberia*, que operando bajo el nombre de *Mundo Social*, es la encargada de los paquetes del IMSERSO, y que posee el coeficiente de rentabilidad por empleado más elevado de las mayoristas españolas.

## **2.8. Relación entre los establecimientos hoteleros y las empresas turísticas de intermediación: los operadores turísticos y las agencias de viajes**

Las agencias de viajes y los operadores turísticos son empresas dedicadas a la mediación en la venta de todo tipo de servicios turísticos, entre ellos los hoteleros, y son definidas legalmente como sigue: *Tienen la consideración de agencias de viajes las empresas constituidas en forma de sociedad mercantil, anónima o limitada, que, estando en posesión del título-licencia correspondiente, se dedica profesional y comercialmente en exclusividad al ejercicio de actividades de mediación y/u organización de servicios turísticos, pudiendo utilizar sus medios propios en la prestación de los mismos* (artículo 1.1. del Real Decreto 271/1988, de 25 de marzo)<sup>55</sup>.

Las agencias de viajes se clasifican en tres categorías: minoristas, mayoristas y mayoristas-minoristas<sup>56</sup>, aunque la nueva Ley 21/1995 sólo hace referencia a organizadores y detallistas.

---

<sup>55</sup> Las agencias de viajes están reguladas por el Real Decreto 271/1988, de 25 de marzo, desarrollado reglamentariamente por la Orden Ministerial de 14 de abril del mismo año, reglamento que fue consensuado por todas las Comunidades Autónomas, cosa que no sucedió con las empresas hoteleras, como hemos podido comprobar. En 1995 se aprobó la Ley 21/1995, de 6 de junio, reguladora de los viajes combinados, que incorpora al derecho español la Directiva 90/314/CEE, de 13 de junio de 1990, relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados.

<sup>56</sup> Son agencias mayoristas aquellas que proyectan, elaboran y organizan toda clase de servicios y paquetes turísticos para su ofrecimiento a las agencias minoristas, no pudiendo ofrecer sus productos directamente al consumidor final.

Son agencias minoristas aquellas que, o bien comercializan el producto de las mayoristas ofreciéndolo directamente al consumidor final, o bien proyectan, elaboran organizan y suministran toda clase de servicios turísticos directamente al usuario final, no pudiendo ofrecer sus productos a otras agencias.

Las agencias mayoristas-minoristas pueden simultanear las actividades propias de las agencias mayoristas y minoristas.

A este respecto puede verse: VACAS GUERRERO, C.: *Curso básico...*, op. cit., pp. 169-170; además del Real Decreto 271/1988.

El término operador turístico, más conocido por los profesionales del sector por la acepción inglesa *tour operators* o *touroperador*, no aparece en la legislación española, si bien hay que identificarlo con las agencias que comercializan sus productos a gran escala, tanto a través de las agencias minoristas como mediante sus propios canales de distribución.

La función de intermediación es el elemento esencial de las agencias de viajes y operadores turísticos, y así está reconocido en el citado Real Decreto 271/1988, aunque además de esta función básica de mediación en la venta de servicios turísticos, también desarrollan funciones asesoras y organizadoras. En este sentido, y siguiendo a Albert Piñole<sup>57</sup> las funciones de estas empresas se resumirían en:

- Función asesora, consistente en informar y asesorar al viajero sobre las características de los destinos, los servicios y los viajes existentes, y ayudarle en la selección de lo más adecuado en cada caso concreto.
- Función mediadora, consistente en gestionar e intermediar en la reserva, distribución y venta de servicios y productos turísticos.
- Función productora, consistente en diseñar, organizar y operar viajes y productos turísticos originados por la combinación de diferentes servicios ofertados por un precio global preestablecido.

La función mediadora es la tradicionalmente ejercida por las agencias de viajes minoristas, mientras que la función productora es la predominante en las agencias de viajes mayoristas y operadores turísticos, y en menor escala por las agencias minoristas.

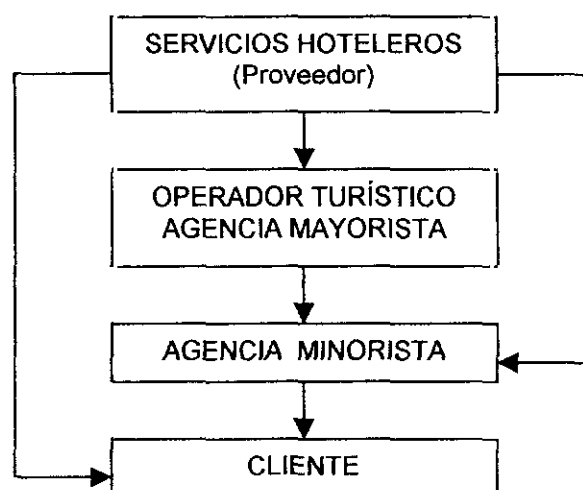
---

<sup>57</sup> ALBERT PIÑOLE, I.: *Gestión y técnicas...*, op. cit., pp. 21-24. De esta misma autora también puede verse, sobre el tema general de las agencias de viajes: *Gestión, productos y servicios de las agencias de viajes*. Madrid, 1999.

Los operadores turísticos crean un envoltorio y comercializan bajo su propia marca el producto que venden, siendo algo más que meros distribuidores de servicios turísticos, de hecho, la Directiva 90/314 CEE, de 13 de junio, de viajes combinados, y las leyes nacionales que la han recogido, introducen un mayor grado de responsabilidad de los operadores turísticos frente a los consumidores, respecto a los servicios vendidos, sin perjuicio de hacerla extensiva a los proveedores de los productos (hoteleros y transportistas).

El diseño y organización de viajes y productos turísticos originados por la combinación de diferentes servicios (como mínimo transporte y alojamiento) ofertados por un precio global preestablecido es denominado actualmente *viaje combinado*<sup>58</sup>, en atención a la nueva Ley 21/1995, de 6 de junio, de viajes combinados.

**CUADRO Nº 15**  
**CANALES DE DISTRIBUCIÓN DE LOS**  
**SERVICIOS HOTELEROS**



---

<sup>58</sup> Este tipo de producto turístico ha sido denominado tradicionalmente por la profesión *paquete turístico* cuando son programados a la oferta y *forfait* o viajes a la demanda, cuando son organizados a la medida de cada cliente.

### 2.8.1. Los operadores turísticos internacionales

Los grandes operadores turísticos están situados en los países emisores de turistas, sobre todo Alemania (*Neckerman und Reisen* y *TUI*) e Inglaterra (*Thompson* y *Airtours Manchester*), y en menor medida Francia, Suiza y Holanda<sup>59</sup>. Las cuatro compañías citadas, dominan el turismo emisor, no sólo de sus países de origen, sino también de casi todo el centro y norte de Europa, además de los países emergentes de Europa oriental. Y su presencia en España en el ámbito del turismo receptor, que no en el emisor, es muy importante.

En España las mayoristas aparecen mucho más tarde que en otros países de nuestro entorno, y en ningún caso pueden compararse con las empresas citadas, entre las más importantes se encuentran *Tiempo Libre/Mundicolor*, *Soltour*, *Iberojet*, *Travelplan*, *Mundo Social*, *Club de Vacaciones*, o las clásicas, aunque con menor facturación *Turavia*, *Juliá* o *Pullmantur*.

Puede parecer contradictorio que en un país como el nuestro, con casi cuarenta millones de habitantes y un desarrollo económico bastante aceptable, el turismo emisor no haya tenido un nivel similar al de otros países de nuestro entorno, pero es explicable si se tiene en cuenta el éxito de España como *producto turístico*, que ha frenado el negocio de los operadores turísticos nacionales. Cualquier consumidor español puede acceder con facilidad a cualquier punto de la costa y a los miles de apartamentos en alquiler, segundas viviendas u otro tipo de alojamientos sin necesidad de recurrir a los productos ofrecidos por los operadores turísticos.

---

<sup>59</sup> Por supuesto existen operadores turísticos norteamericanos tan importantes o más que los citados, como por ejemplo *American Express*, pero su peso específico en los destinos turísticos españoles son poco significativos.

Los grandes operadores extranjeros que antes citamos, no se han conformado con monopolizar algunos destinos turísticos españoles, sobre todo las islas y algunos puntos concretos de la costa levantina (el caso de Benidorm es de los más notables) marcando las condiciones de contratación ante la pasividad de los hoteleros, sino que han realizado inversiones directas en alojamientos turísticos, puesto que han gozado de una posición financiera privilegiada. Su actuación, sobre todo en el pasado, se ha concretado en dos tipos de acciones<sup>60</sup>:

- a) Inversión directa en creación de hoteles y desarrollo de cadenas propias, normalmente con la participación de socios españoles. Como ejemplo podemos citar las cadenas *Iberotel* o *Riu*, ambas del ámbito de *TUI* o la desarrollada por *Thompson* con la denominación de *Med Playa*
- b) Préstamos a empresarios españoles para la construcción de hoteles, modalidad que ha sido muy influyente en el desarrollo de la oferta de destinos turísticos concretos.

En ambas casos se firmaban contratos de exclusividad sobre todo o la mayor parte del contingente de camas, durante un período de cinco o seis años, y sobre esta base, el operador anticipaba al hotelero una importante cantidad que se amortizaba durante el período de vigencia del contrato, mediante deducciones de la facturación real, con un período de carencia que solía abarcar la fase de construcción y el primer año de actividad.

Actualmente este tipo de actuación es menos frecuente, limitándose a la comercialización de las plazas hoteleras y alejándose de la inversión directa.

---

<sup>60</sup> Véase: GONZÁLEZ SORIA, J.: *Tour Operadores*. En "50 años del turismo español...", op. cit., p. 815.

### **2.8.2. Sistemas de contratación entre hoteleros e intermediarios turísticos**

En la legislación española son muchas las lagunas existentes en este tipo de contratación, así, la Orden de 14 de abril de 1988, que desarrolla reglamentariamente el Real Decreto 271/1988 se limita a decir en su artículo 2.3. que la contratación entre las agencias y las empresas proveedoras se ajustará a la legislación específica en cada caso. Y la Ley 21/1995, muy preocupado en todo lo relacionado con los derechos del consumidor, se despreocupa totalmente de las relaciones entre los intermediarios y los prestadores de los servicios.

La regulación existente viene de los convenios, tanto nacionales como internacionales, celebrados entre asociaciones empresariales. Estos convenios recogen los aspectos más relevantes de los contratos firmados entre hoteleros e intermediarios, tratando de dotar de cierto equilibrio a la relación contractual y resolver los conflictos que se presenten. En el ámbito internacional, el más representativo es el convenio firmado por la Asociación Internacional de Hoteleros (AIH) y la Federación Universal de Asociaciones de Agencias de Viajes (FUAHV).

En todos estos contratos, el hotel reconoce al intermediario una comisión que oscila entre un 8 y un 25% dependiendo de si se trata de clientes individuales o grupos.

Haciendo un repaso a los sistemas de contratación más comunes celebrados entre las empresas hoteleras y las intermediarias que operan en el sector, distinguimos los siguientes:

A) *Contratos para clientes individuales*

En este caso las agencias de viajes contratan los servicios hoteleros para una o más personas, sin llegar a la cifra estipulada para grupo, admitiendo distintas posibilidades en función de lo acordado entre el cliente y la agencia. Según los casos, la documentación que la agencia emite para el hotel podrá ser:

- Un bono de reserva, que sirve de enlace entre la agencia y el hotel sin que la agencia se responsabilice del pago de los servicios consumidos por el cliente en el establecimiento hotelero, dado que éste no ha realizado ningún pago a la agencia, salvo los denominados gastos de gestión.
- Un bono de depósito, emitido por la agencia cuando el cliente ha dejado una cantidad a cuenta de los servicios contratados. En este caso la agencia se hace responsable del pago de dicha cantidad al establecimiento, a la que habrá de descontar la comisión correspondiente.
- Un bono de viaje combinado, emitido por la agencias de viajes cuando el cliente ha contratado una o varias plazas conjuntamente con otros servicios. En este caso la agencia se responsabiliza del pago de los servicios que figuran en el bono, puesto que ha percibido a priori el importe íntegro del viaje.
- Un bono "todo incluido" (*full credit*) con el que la agencia de viajes se responsabiliza del pago total de la factura correspondiente a la estancia del cliente en el hotel.



**B) Contratos para grupos**

Realizados cuando el contrato comprende a varias personas bajo una sola reserva. En este tipo de contrato se suelen contemplar servicios gratuitos para uno o varios componentes del grupo (el guía, el acompañante o el conductor) en función de las plazas contratadas.

**C) Los cupos o contingentes**

Es el tipo de contrato más habitual entre los grandes operadores turísticos y los hoteles. El sistema de contingente o cupo se produce cuando se contrata un número de habitaciones por un tiempo determinado. En el contrato se especifica el tipo de servicio que se va a prestar, el precio pactado, la forma de pago y otras características como las fechas de entrada y salida o la duración mínima de la estancia<sup>61</sup>.

El contrato se efectúa con bastante antelación a la fecha de prestación de los servicios, puesto que el *touroprador* deberá preparar convenientemente la campaña publicitaria y de distribución de los paquetes turísticos, razón por la cual se suelen incluir cláusulas para respetar el precio pactado, salvo casos de fuerza mayor como pueden ser importantes alteraciones en el cambio de la moneda extranjera.

---

<sup>61</sup> Existen a su vez varias modalidades de contratación dentro del sistema de cupo:

- *Back to back*: Son serie de grupos con llegadas y salidas consecutivas.
- *Series*: Son reservas en cadena pero no coinciden las fechas de entrada y salidas de clientes.
- *Fit*: Son tarifas especiales para clientes individuales, normalmente a un precio intermedio entre las tarifas de grupos y las aplicadas a clientes individuales. A cambio se exige a las agencias que publiquen un programa donde se informe de los servicios del hotel.

Puede verse: CEBALLOS MARTÍN, M. M.: *El régimen jurídico-administrativo...*, op. cit. p. 309.

### **2.8.3. Problemas más habituales que se presentan a los hoteleros en la contratación con los operadores turísticos**

Los operadores turísticos, dada su posición dominante en la negociación con los hoteleros, y amparados en su elevado volumen de contratación, además de operar con un riesgo mínimo, imponen precios a la baja, a los que algunos hoteleros sólo han sabido responder bajando la calidad de los servicios.

Los problemas más habituales, aparte del precio, con los que se encuentran los establecimientos hoteleros más dependientes de los operadores internacionales son:

#### *A) Falta de garantía en la ocupación de las plazas contratadas*

En la mayor parte de los casos, en los contratos no se garantizan una ocupación mínima de plazas, con el consiguiente riesgo para el hotelero de que el cupo de plazas cedidas al operador turístico no sean finalmente consumidas si los potenciales clientes no solicitan su establecimiento.

En este caso el riesgo es compartido con el operador turístico que ha soportado los gastos en publicidad necesarios para captar la demanda hotelera y que sólo amortizará si los clientes la cubren.

También es frecuente la sobrecontratación (*overbooking*), en este caso por parte de los operadores turísticos<sup>62</sup>, contratando más camas de las que probablemente podrán colocar en el mercado, ya que sólo tienen la obligación de pagar lo que han consumido y no lo que han reservado.

---

<sup>62</sup> En este supuesto, la citada Directiva 90/314 CEE, establece que la responsabilidad frente al consumidor por sobrecontratación recaerá sobre el operador turístico, siempre y cuando se trate de viajes combinados, sin perjuicio de la posibilidad que tienen aquéllos de repercutir contra el hotelero.

Por lo que sería necesario que en los contratos suscritos entre los establecimientos hoteleros y los operadores turísticos, se estableciera una garantía de ocupación mínima.

*B) Falta de responsabilidad por cancelación anticipada*

Las reservas no confirmadas no tienen que ser pagadas excepto en la medida en que hubiesen sido total o parcialmente garantizadas, porque sólo se puede hablar de anulación cuando previamente se haya producido la confirmación.

Sin embargo, con cierta frecuencia ocurre que incluso las reservas confirmadas se cancelan. En este caso, lo habitual es que el operador turístico retenga al cliente un porcentaje en concepto de penalización por la anulación, pero de ese importe el hotelero no recibe nada<sup>63</sup>.

*C) Retenciones al hotelero para posibles indemnizaciones a clientes*

Es frecuente que los operadores turísticos retengan cierta cantidad, a favor del cliente y a cuenta de las cantidades a cobrar por el hotel, en concepto de indemnización al cliente, con ocasión de posibles reclamaciones de éste sobre los servicios recibidos en el hotel

---

<sup>63</sup> Coincidiendo con la fecha de cierre de esta tesis (septiembre de 1999), la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha hecho pública una sentencia en la que señala que los *touropereadores* están obligados a pagar a los hoteleros íntegramente las plazas reservadas y finalmente no ocupadas.

La sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la empresa Halcón Viajes, perteneciente al Grupo Globalia, contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Sevilla, de noviembre de 1998, que condenó a la compañía a pagar 26,6 millones de pesetas a la sociedad hotelero-inmobiliaria Comisa de Aljarafe.

*D) Inexistencia de un fondo de garantía para cubrir situaciones anormales del operador turístico*

Uno de los problemas a los que se enfrenta el sector hotelero, es la imposibilidad de cobrar los servicios prestados cuando se producen situaciones anormales como la suspensión de pagos o la quiebra de una agencia de viajes o un operador turístico. Por lo que sería necesaria la constitución, por vía legal, de un fondo de garantía para asegurar el cobro ante estas situaciones.

El artículo 7 de la Directiva 90/314 CEE, garantiza únicamente los derechos del consumidor, quedando sin cubrir los intereses de los hoteleros, e incluso de aquellos usuarios que no hayan optado por un viaje combinado.

## 2.9. Análisis económico-financiero del sector hotelero

Como hemos podido comprobar en los apartados anteriores, se poseen todo tipo de estadísticas oficiales y privadas sobre el sector hotelero en cuanto a número de establecimientos, camas disponibles, número de pernoctaciones, estancias medias, etc. y todo ello clasificado por categorías; sin embargo la información existente sobre la estructura económico-financiera de estos establecimientos es casi inexistente, y aunque los informes generales sobre el sector incluyen información contable, lo hacen de forma muy resumida.

Por ejemplo, los informes anuales de la Federación Española de Hoteles, muy completos en cuanto a las estadísticas antes aludidas, apenas incluyen información relativa a la situación económico financiera de los hoteles. Y el informe anual que realiza la consultora *Horwath Consulting España*, sobre la industria hotelera en España, muestra una vistosa estructura de resultados de un teórico "hotel modelo"<sup>64</sup> realizado utilizando la terminología y estructura del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) norteamericano, que salvo contadas excepciones, no coincide con la forma de presentar la información contable los hoteles españoles, y por tanto los valores medios y ratios calculados basándose en el sistema norteamericano no son válidos para las empresas españolas.

En el marco institucional la Secretaría General de Turismo encargó, hace más de 15 años, a la consultora *CP Inmark* un estudio sobre la estructura económico-financiera del sector hotelero<sup>65</sup>, pero que sepamos no se han vuelto

---

<sup>64</sup> En el informe de 1998 de esta consultora podemos leer: "Las cifras y gráficos presentados no deben ser considerados como un estándar para ningún tipo de propiedad ni para ninguna zona hotelera, nuestra intención es que sean considerados como una guía de comparación de resultados operativos de un "hotel modelo" del sector".

HORWATH CONSULTING ESPAÑA: *La industria hotelera española 1998*. Barcelona, 1998, p. 6.

<sup>65</sup> CP INMARK: *Estructura económico-financiera del sector hotelero*. Madrid, 1985.

a realizar estudios similares. Y el departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, dentro de un análisis económico financiero de las empresas de la provincia, también incluye a las de hostelería<sup>66</sup>.

Por nuestra parte hemos creído necesario incluir en este trabajo de investigación un estudio empírico sobre la estructura económico-financiera del sector hotelero y su evolución en los últimos años, tomando como base la información contenida en los estados contables tradicionales del agregado "Hoteles" de la Central de Balances del Banco de España, con el fin de obtener conclusiones válidas acerca de la situación de estas empresas.

Concretamente, el estudio se refiere a las actividades incluidas en la subclase 551. "Hoteles", del epígrafe 55. "Hostelería" de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre; y a los ejercicios 1993, 1994, 1995, 1996 y 1997 (último año disponible en el momento de cerrar esta tesis).

Aunque el sector hostelería no es de los mejor representados en el conjunto de empresas españolas que informan voluntariamente al Banco de España sobre su situación, creemos haber obtenido una muestra suficientemente representativa que nos permite sacar conclusiones aceptables acerca del conjunto de las empresas hoteleras.

La representatividad de la muestra respecto al valor de la producción es la expresada en el cuadro nº16, en el que comparamos el valor de la producción de las empresas de la muestra con el valor total de la producción del sector hotelero, estimada por la Federación Española de Hoteles (FEH).

---

<sup>66</sup> CENTRAL DE BALANCES DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD: *Análisis económico-financiero de las empresas de la provincia de Las Palmas 1992-1994*. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 1997.

**CUADRO Nº 16**  
**REPRESENTATIVIDAD DE LA MUESTRA**

<b>AÑOS</b>	<b>Valor de la producción del sector (en millones)</b>	<b>Valor de la producción de la muestra (en millones)</b>	<b>%</b>
1993	810.000	108.221	13,3
1994	942.000	127.660	13,6
1995	988.000	148.980	15,1
1996	1.018.000	181.798	17,8
1997	1.055.500	201.238	19,0

También está representado, de forma razonable, todo el segmento empresarial en cuanto a tamaño, si bien esta representatividad no es uniforme ya que en los primeros años analizados, el porcentaje de pequeñas empresas supera el 80%, mientras que el de medianas está alrededor del 16% y lo un 3% son grandes, como podemos ver en el cuadro nº 17. Y sin embargo en los dos últimos estas cifras varían sensiblemente, descendiendo el porcentaje de pequeñas empresas a poco más del 50%, y aumentando el de medianas a más del 43% y el de grandes al 9%. Este cambio pone de manifiesto el proceso de concentración que está experimentando el sector, sin dejar de tener en cuenta que en los ejercicios 1996 y 1997, el número de empresas incluidas en la muestra es superior.

La concentración se hace más visible si consideramos el número de trabajadores o la facturación, produciéndose un sesgo importante hacia las grandes empresas, pues entre el 55% y el 62%, según los años, de los trabajadores de la muestra pertenece a estas últimas, y en cuanto a la facturación, en todos los ejercicios analizados el reducido número de grandes empresas que se incluyen, facturan más del 52% del total de la muestra, con un claro incremento en los últimos años (más de 65% en 1997).

Para el análisis hemos utilizado los métodos más comunes: el de los ratios, el de los porcentajes y el de las diferencias, y en algún caso una combinación de ellos. Cada uno cumple una función específica, no siendo indiferente la aplicación de uno u otro, sino que dependerá del objetivo buscado<sup>67</sup>. Por ejemplo, utilizamos los porcentajes para conocer las partidas más significativas del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias (cuadros 18, 19, 20 y 21) y los ratios y diferencias para relacionar determinadas partidas contables, permitiendo llegar a cierto tipo de conclusiones sobre la evolución y tendencia del sector (cuadros 22 y 23).

Por otra parte, como los modelos de los estados contables proporcionados por la Central de Balances del Banco de España no responden a los modelos normalizados del Plan General de Contabilidad de 1990, hemos tratado de aproximarnos lo más posible a dichos modelos, procediendo a su transformación tal como aparecen en los cuadros 18, 19 y 20.

Pero realmente desconocemos el grado de homogeneidad con que ha sido elaborada la información contable por parte de cada uno de los hoteles que participan en la muestra; si dicha información no fuera lo suficientemente homogénea carecería de sentido cualquier comparación, y habría que poner en duda la validez del análisis. De aquí la necesidad de que la información económico-financiera que proporcionan los hoteles a los usuarios externos esté normalizada.

Además del balance normalizado, hemos construido un balance medio simplificado, ver cuadro nº 20, a efectos del análisis basado en ratios.

---

<sup>67</sup>Véase: BANEGAS OCHOVO, R., SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO, F. y NEVADO PEÑA, D.: *Análisis por ratios de los estados contables financieros*. Madrid, 1998 pp. 27-31.



Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias hemos optado por el modelo analítico por considerar que muestra una información más rica para cualquier tipo de análisis, que el modelo en forma de cuenta, mostrando el valor de la producción y el valor añadido bruto. Al modelo normalizado del Plan General de Contabilidad le hemos añadiendo el cálculo de los recursos generados.

A efecto de análisis general y para el cálculo de los ratios reflejados en los cuadros 22 y 23 queremos hacer las siguientes puntualizaciones:

Los ratios no tienen una validez universal, que permitan enjuiciar fácilmente la situación de una empresa o grupo de empresas, sino que su interpretación requiere un conocimiento mínimo de la realidad que se quiere analizar. Pero siempre son importantes a la hora de detectar la evolución de un sector, y los valores medios obtenidos son siempre un referente importante para cualquier empresa perteneciente al sector.

A la hora de interpretar la tendencia hay que tener presente que alguna de las variaciones pueden deberse a cambios en las normas de valoración de un ejercicio a otro, y que en nuestra muestra no pueden detectarse.

También hay que considerar que el tamaño de la muestra no es el mismo en todos los ejercicios analizadas, oscilando entre las 127 y las 149 empresas, y que las empresas que la integran no tienen porque ser las mismas en cada ejercicio.

Además, en el cálculo de los ratios y para el balance medio simplificado que hemos construido para el cálculo de los mismos, se ha tenido en cuenta lo siguiente:

- Se han utilizado valores medios de activos y pasivos, salvo en el primer ejercicio analizado (1993) por desconocer los datos del ejercicio precedente.
- En aplicación del principio de empresa en funcionamiento, se han considerado los gastos de establecimiento como un activo real.
- Los gastos a distribuir en varios ejercicios han sido considerados como menor deuda a largo plazo.
- Hemos incluido dentro de los recursos propios las subvenciones en capital. Las provisiones para riesgos y gastos, formadas en una gran parte por fondos de pensiones, han sido incluidas dentro de los recursos ajenos a largo plazo.
- En los ratios de período medio de cobro y de pago, a los saldos medios de clientes y proveedores, se les ha restado el IVA, con el fin de homogeneizarlos con las ventas y las compras netas que no incluyen IVA.
- En los ejercicios 1996 y 1997 se ha eliminado el efecto de la actualización del Real Decreto Ley 7/1996, con el fin homogeneizar la serie.
- A la hora de interpretar la evolución de las cifras obtenidas no debemos olvidar que los índices de precios al consumo (IPC) de los ejercicios analizados fueron: 4,6% en 1993; 4,7% en 1994; 4,7% en 1995; 3,6% en 1996 y 2% en 1997<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> Los índices de precios de los establecimientos hoteleros fueron algo superiores a los índices generales.

**CUADRO Nº 17**  
**EMPRESAS INCLUIDAS EN EL ESTUDIO**

	TAMAÑO	EMPRESAS		TRABAJADORES				CIFRA DE NEG.
		Número	%	Fijos	No fijos	Total	%	
	PEQUEÑAS	103	81,1	1607	1750	3357	20,4	23,8
1	Hasta 99 trabajadores							
9	MEDIANAS	20	15,7	2173	1391	3564	21,6	21,9
9	De 100 a 499 trabajadores							
3	GRANDES	4	3,1	6941	2628	9569	58,0	54,3
	Más de 500 trabajadores							
	TOTAL	127	100,0	10721	5769	16490	100,0	100,0
	PEQUEÑAS	122	83,0	2264	2388	4652	25,3	25,4
1	Hasta 99 trabajadores							
9	MEDIANAS	21	14,3	1882	1821	3703	20,1	21,9
9	De 100 a 499 trabajadores							
4	GRANDES	4	2,7	7463	2601	10064	54,6	52,7
	Más de 500 trabajadores							
	TOTAL	147	100,0	11609	6810	18419	100	100,0
	PEQUEÑAS	110	80,3	2154	1814	3968	22,0	21,2
1	Hasta 99 trabajadores							
9	MEDIANAS	23	16,8	2092	2055	4147	23,0	23,5
9	De 100 a 499 trabajadores							
6	GRANDES	4	2,9	7042	2844	9886	54,9	55,3
	Más de 500 trabajadores							
	TOTAL	137	100,0	11288	6713	18001	100,0	100,0
	PEQUEÑAS	75	50,3	899	896	1795	8,8	8,1
1	Hasta 99 trabajadores							
9	MEDIANAS	65	43,6	3667	2341	6008	29,5	26,9
9	De 100 a 499 trabajadores							
6	GRANDES	9	6,0	8927	3647	12574	61,7	65,0
	Más de 500 trabajadores							
	TOTAL	149	100,0	13493	6884	20377	100,0	100,0
	PEQUEÑAS	75	50,3	1001	839	1840	8,7	8,3
1	Hasta 99 trabajadores							
9	MEDIANAS	65	43,6	3784	2343	6127	28,9	26,6
9	De 100 a 499 trabajadores							
7	GRANDES	9	6,0	9151	4082	13233	62,4	65,1
	Más de 500 trabajadores							
	TOTAL	149	100,0	13936	7264	21200	100,0	100,0

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España

**CUADRO Nº 18**  
**ESTRUCTURA DEL BALANCE DEL SECTOR HOTELERO: ACTIVO**

ACTIVO	1993		1994		1995		1996		1997	
	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%
<b>INMOVILIZADO</b>	<b>118443</b>	<b>75,0</b>	<b>141335</b>	<b>75,8</b>	<b>154196</b>	<b>76,3</b>	<b>207957</b>	<b>77,7</b>	<b>219212</b>	<b>76,4</b>
<i>Gastos de establecimiento</i>	923	0,6	1018	0,5	1013	0,5	1456	0,5	1751	0,6
<i>Inmovilizado inmaterial</i>	13417	8,5	23515	12,6	16673	8,3	20780	7,8	19147	6,7
Bienes en arrendamiento financiero	10557	6,7	16667	8,9	10149	5,0	12837	4,8	11618	4,0
Otro inmovilizado inmaterial	2860	1,8	6848	3,7	6524	3,2	7943	3,0	7529	2,6
<i>Inmovilizado material</i>	96622	61,2	110519	59,2	122495	60,6	171544	64,1	182142	63,5
Inmovilizado material bruto	140632	89,0	157304	84,3	173782	86,0	236201	88,2	254767	88,8
Amortizaciones y provisiones	-44010	-27,9	-46785	-25,1	-51287	-25,4	-64657	-24,2	-72625	-25,3
<i>Inmovilizado financiero</i>	7481	4,7	6283	3,4	14015	6,9	14177	5,3	16172	5,6
<b>GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS</b>	<b>3516</b>	<b>2,2</b>	<b>4885</b>	<b>2,6</b>	<b>3730</b>	<b>1,8</b>	<b>3661</b>	<b>1,4</b>	<b>2681</b>	<b>0,9</b>
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b>35988</b>	<b>22,8</b>	<b>40342</b>	<b>21,6</b>	<b>44118</b>	<b>21,8</b>	<b>56105</b>	<b>21,0</b>	<b>65094</b>	<b>22,7</b>
Existencias	4474	2,8	3444	1,8	3278	1,6	4599	1,7	5116	1,8
<i>Deudores tráfico</i>	12667	8,0	16279	8,7	18362	9,1	27843	10,4	35030	12,2
Clientes	7972	5,0	10411	5,6	13163	6,5	16483	6,2	17909	6,2
Otros deudores	4695	3,0	5868	3,1	5199	2,6	11360	4,2	17121	6,0
<i>Inversiones financieras temporales</i>	14287	9,0	13105	7,0	15618	7,7	16535	6,2	14108	4,9
Activos financieros a corto plazo	9384	5,9	11211	6,0	11903	5,9	11869	4,4	8598	3,0
Otros créditos a corto plazo	4903	3,1	1894	1,0	3715	1,8	4666	1,7	5510	1,9
Tesorería	3990	2,5	6257	3,4	5988	3,0	6525	2,4	9767	3,4
Ajustes por periodificación	570	0,4	1257	0,7	872	0,4	603	0,2	1073	0,4
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>157947</b>	<b>100,0</b>	<b>186562</b>	<b>100,0</b>	<b>202044</b>	<b>100,0</b>	<b>267723</b>	<b>100,0</b>	<b>286987</b>	<b>100,0</b>

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España

**CUADRO Nº 19**  
**ESTRUCTURA DEL BALANCE DEL SECTOR HOTELERO: PASIVO**

PASIVO	1993		1994		1995		1996		1997	
	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%
<b>RECURSOS PROPIOS</b>	<b>75111</b>	<b>47,6</b>	<b>93353</b>	<b>60,0</b>	<b>101404</b>	<b>60,2</b>	<b>131650</b>	<b>49,2</b>	<b>140562</b>	<b>49,0</b>
Capital desembolsado neto	41879	26,5	49160	26,4	47133	23,3	53844	20,1	55304	19,3
Prima de emisión	11102	7,0	9842	5,3	10661	5,3	16233	6,1	13838	4,8
Reservas	25384	16,1	19872	10,7	32324	16,0	49983	18,7	55500	19,3
Reserva legal y otras reservas	23530	14,9	18119	9,7	30345	15,0	37130	13,9	45927	16,0
Reservas de revalorización	1854	1,2	1753	0,9	1979	1,0	12853	4,8	9573	3,3
Pérdidas y ganancias	-3254	-2,1	14479	7,8	11286	5,6	11590	4,3	15920	5,5
<b>INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCIC.</b>	<b>928</b>	<b>0,6</b>	<b>1659</b>	<b>0,9</b>	<b>3599</b>	<b>1,8</b>	<b>4071</b>	<b>1,5</b>	<b>4674</b>	<b>1,6</b>
Subvenciones de capital	928	0,6	1659	0,9	3599	1,8	4071	1,5	4674	1,6
<b>PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS</b>	<b>1532</b>	<b>1,0</b>	<b>2215</b>	<b>1,2</b>	<b>1468</b>	<b>0,7</b>	<b>2034</b>	<b>0,8</b>	<b>1704</b>	<b>0,6</b>
Provisión para pensiones	1144	0,7	1158	0,6	1116	0,6	344	0,1	324	0,1
Otras provisiones	388	0,2	1057	0,6	352	0,2	1690	0,6	1380	0,5
<b>ACREEDORES A LARGO PLAZO</b>	<b>30125</b>	<b>19,1</b>	<b>41994</b>	<b>22,5</b>	<b>46723</b>	<b>23,1</b>	<b>65346</b>	<b>24,4</b>	<b>69305</b>	<b>24,1</b>
Emisión de obligaciones y otros valores negociables	0	0,0	0	0,0	0	0,0	196	0,1	232	0,1
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	22549	14,3	33025	17,7	36152	17,9	53161	19,9	57496	20,0
Otras deudas a largo plazo	7576	4,8	8969	4,8	10571	5,2	11989	4,5	11577	4,0
<b>ACREEDORES A CORTO PLAZO</b>	<b>50251</b>	<b>31,8</b>	<b>47341</b>	<b>25,4</b>	<b>48850</b>	<b>24,2</b>	<b>64622</b>	<b>24,1</b>	<b>70742</b>	<b>24,6</b>
Emisión de obligaciones y otros valores negociables	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	23292	14,7	12913	6,9	12321	6,1	13606	5,1	11935	4,2
Otras deudas a corto plazo	4425	2,8	4045	2,2	3792	1,9	5649	2,1	7584	2,6
Acreedores comerciales	16602	10,5	20092	10,8	20360	10,1	31407	11,7	33876	11,8
Proveedores	5468	3,5	5236	2,8	6283	3,1	8643	3,2	9488	3,3
Otros acreedores comerciales	11134	7,0	14856	8,0	14077	7,0	22764	8,5	24388	8,5
Otros acreedores no comerciales	5659	3,6	9734	5,2	11851	5,9	13217	4,9	16610	5,8
Ajustes por periodificación	273	0,2	557	0,3	526	0,3	743	0,3	737	0,3
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>157947</b>	<b>100,0</b>	<b>186562</b>	<b>100,0</b>	<b>202044</b>	<b>100,0</b>	<b>267723</b>	<b>100,0</b>	<b>286987</b>	<b>100,0</b>

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España

**CUADRO Nº 20**  
**ESTRUCTURA DEL BALANCE MEDIO SIMPLIFICADO**

ACTIVO	1993		1994		1995		1996		1997	
	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%
<b>INMOVILIZADO NETO</b>	<b>118443</b>	<b>76,7</b>	<b>129889</b>	<b>77,3</b>	<b>147766</b>	<b>77,8</b>	<b>170899</b>	<b>77,3</b>	<b>206881</b>	<b>77,3</b>
Inmovilizado bruto	162453	105,2	175287	104,3	196802	103,6	225613	102,1	273369	102,2
Amortizaciones y provisiones	-44010	-28,5	-45398	-27,0	-49036	-25,8	-54714	-24,8	-66488	-24,9
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b>35988</b>	<b>23,3</b>	<b>38165</b>	<b>22,7</b>	<b>42230</b>	<b>22,2</b>	<b>50112</b>	<b>22,7</b>	<b>60600</b>	<b>22,7</b>
Existencias	4474	2,9	3959	2,4	3361	1,8	3939	1,8	4858	1,8
Clientes	7972	5,2	9192	5,5	11787	6,2	14823	6,7	17196	6,4
Otros deudores de explotación	4695	3,0	5282	3,1	5534	2,9	8280	3,7	14240	5,3
Activos financieros a corto plazo	9384	6,1	10298	6,1	11557	6,1	11886	5,4	10234	3,8
Otros créditos a corto plazo	4903	3,2	3399	2,0	2805	1,5	4191	1,9	5088	
Tesorería	3990	2,6	5124	3,0	6123	3,2	6257	2,8	8146	3,0
Ajustes por periodificación	570	0,4	914	0,5	1065	0,6	738	0,3	838	0,3
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>154431</b>	<b>100,0</b>	<b>168054</b>	<b>100,0</b>	<b>189996</b>	<b>100,0</b>	<b>221011</b>	<b>100,0</b>	<b>267481</b>	<b>100,0</b>
PASIVO	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%
<b>RECURSOS PROPIOS</b>	<b>76039</b>	<b>49,2</b>	<b>85526</b>	<b>50,9</b>	<b>100008</b>	<b>52,6</b>	<b>110185</b>	<b>49,9</b>	<b>133776</b>	<b>50,0</b>
<b>ACREEDORES A LARGO PLAZO</b>	<b>28141</b>	<b>18,2</b>	<b>33733</b>	<b>20,1</b>	<b>41892</b>	<b>22,0</b>	<b>54090</b>	<b>24,5</b>	<b>66024</b>	<b>24,7</b>
<b>ACREEDORES A CORTO PLAZO</b>	<b>50251</b>	<b>32,5</b>	<b>48796</b>	<b>29,0</b>	<b>48096</b>	<b>25,3</b>	<b>56736</b>	<b>25,7</b>	<b>67682</b>	<b>25,3</b>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>154431</b>	<b>100,0</b>	<b>168054</b>	<b>100,0</b>	<b>189996</b>	<b>100,0</b>	<b>221011</b>	<b>100,0</b>	<b>267481</b>	<b>100,0</b>

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España.

**CUADRO Nº 21**  
**ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ANALÍTICA DEL SECTOR HOTELERO**

	1993		1994		1995		1996		1997	
	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%	Millones	%
Ventas netas, prestación de servicios y otros ingresos de explotación	107309	99,2	128463	100,6	148126	99,4	179506	98,7	198226	98,5
(+/-)Variación existencias de productos terminados y en curso	-304	-0,3	-1274	-1,0	-327	-0,2	215	0,1	-222	-0,1
Trabajos realizados por la empresa para el inmovilizado	1159	1,1	311	0,2	729	0,5	1400	0,8	2608	1,3
Subvenciones a la explotación	47	0,0	160	0,1	452	0,3	677	0,4	626	0,3
<b>VALOR DE LA PRODUCCIÓN</b>	<b>108211</b>	<b>100,0</b>	<b>127660</b>	<b>100,0</b>	<b>148980</b>	<b>100,0</b>	<b>181798</b>	<b>100,0</b>	<b>201238</b>	<b>100,0</b>
-Compras netas	-19759	-18,3	-23961	-18,8	-27021	-18,1	-31944	-17,6	-36143	-18,0
(+/-)Variación existencias mdas, materias primas y otros mat.cons.	-441	-0,4	347	0,3	108	0,1	111	0,1	729	0,4
-Gastos externos y de explotación	-26992	-24,9	-33574	-26,3	-40176	-27,0	-51459	-28,3	-58771	-29,2
<b>=VALOR AÑADIDO BRUTO (al coste de los factores)</b>	<b>81019</b>	<b>56,4</b>	<b>70472</b>	<b>55,2</b>	<b>81891</b>	<b>55,0</b>	<b>98506</b>	<b>54,2</b>	<b>107053</b>	<b>53,2</b>
-Gastos de personal	-46385	-42,9	-49024	-38,4	-55094	-37,0	-67118	-36,9	-71289	-35,4
<b>=RESULTADO BRUTO DE LA EXPLOTACIÓN</b>	<b>14634</b>	<b>13,5</b>	<b>21448</b>	<b>16,8</b>	<b>26797</b>	<b>18,0</b>	<b>31388</b>	<b>17,3</b>	<b>35764</b>	<b>17,8</b>
-Amortizaciones y provisiones	-9398	-8,7	-10459	-8,2	-9589	-6,4	-12843	-7,1	-14506	-7,2
(+/-)Otros ingresos y gastos	33	0,0	144	0,1	362	0,2	-514	-0,3	391	0,2
(+/-)Otros ingresos y gastos (no incluidos en recursos generados)	246	0,2	647	0,5	-285	-0,2	176	0,1	133	0,1
<b>=RESULTADO NETO DE LA EXPLOTACIÓN</b>	<b>5515</b>	<b>5,1</b>	<b>11780</b>	<b>9,2</b>	<b>17285</b>	<b>11,6</b>	<b>18207</b>	<b>10,0</b>	<b>21782</b>	<b>10,8</b>
-Gastos financieros	-7821	-7,2	-6022	-4,7	-5321	-3,6	-7104	-3,9	-6382	-3,2
+Ingresos financieros	1839	1,7	1438	1,1	1583	1,1	2765	1,5	2528	1,3
<b>=RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>	<b>-467</b>	<b>-0,4</b>	<b>7198</b>	<b>5,6</b>	<b>13547</b>	<b>9,1</b>	<b>13868</b>	<b>7,6</b>	<b>17928</b>	<b>8,9</b>
(+/-)Resultados extraordinarios (no incluidos en recursos generados)	-1154	-1,1	9441	7,4	621	0,4	809	0,4	3352	1,7
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>-1621</b>	<b>-1,5</b>	<b>16637</b>	<b>13,0</b>	<b>14168</b>	<b>9,5</b>	<b>14677</b>	<b>8,1</b>	<b>21280</b>	<b>10,6</b>
-Impuesto sobre beneficio	-1489	-1,4	-1898	-1,5	-2339	-1,6	-2354	-1,3	-3693	-1,8
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO (beneficio o pérdida)</b>	<b>-3110</b>	<b>-2,9</b>	<b>14739</b>	<b>11,5</b>	<b>11829</b>	<b>7,9</b>	<b>12323</b>	<b>6,8</b>	<b>17587</b>	<b>8,7</b>

<b>RESULTADO DEL EJERCICIO (beneficio o pérdida)</b>	-3110	14739	11829	12323	17587					
Amortizaciones y provisiones	9398	10459	9589	12843	14506					
(+/-)Otros ingresos y gastos no incluidos en recursos generados	908	-10088	-336	-985	-3485					
<b>=RECURSOS GENERADOS</b>	<b>7196</b>	<b>6,6</b>	<b>15110</b>	<b>11,8</b>	<b>21082</b>	<b>14,2</b>	<b>24181</b>	<b>13,3</b>	<b>28608</b>	<b>14,2</b>

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España

**CUADRO Nº 22**  
**RATIOS MÁS SIGNIFICATIVOS DEL SECTOR HOTELERO: RATIOS FINANCIEROS**

			Procedimiento de cálculo	1993	1994	1995	1996	1997
R A T I O S  F I N A N C I E R O S	<b>I) Ratios de posición financiera</b>							
	a) Garantía o solvencia		Activo real	1,97	2,04	2,11	1,99	2,00
			Pasivo exigible					
	b) Liquidez general		Activo circulante	0,72	0,78	0,88	0,88	0,90
			Pasivo circulante					
	c) Liquidez inmediata (acid test)		Activo circulante - Existencias	0,63	0,70	0,81	0,81	0,82
			Pasivo circulante					
	d) Tesorería		Cuentas financieras	0,27	0,32	0,37	0,32	0,27
			Pasivo circulante					
	<b>II) Ratios de endeudamiento</b>							
	a) Endeudamiento total		Pasivo exigible	1,03	0,96	0,90	1,01	1,00
			Recursos propios					
	b) Endeudamiento a corto plazo		Pasivo exigible a corto plazo	0,66	0,57	0,48	0,51	0,51
			Recursos propios					
	c) Endeudamiento a largo plazo		Pasivo exigible a largo plazo	0,37	0,39	0,42	0,49	0,49
			Recursos propios					
	<b>III) Otros ratios financieros</b>							
	a) Financiación del inmovilizado		Activo fijo bruto	1,56	1,47	1,39	1,37	1,37
			Capitales permanentes					
	<b>IV) Ratios de eficiencia operativa (en días)</b>							
	a) Período medio de cobro		Saldo medio de Clientes x 365	25	24	27	28	30
			Ventas netas					
	b) Período medio de pago		Saldo medio Proveedores x 365	92	75	71	78	95
			Compras netas					
	c) Período medio de almacenamiento		Inventario medio x 365	81	61	46	45	50
			Consumo del período					

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España



**CUADRO Nº 23**  
**RATIOS MÁS SIGNIFICATIVOS DEL SECTOR HOTELERO: RATIOS ECONÓMICOS**

		Procedimiento de cálculo	1993	1994	1995	1996	1997
R A T I O S E C O N Ó M I C O S	<b>V) Ratios de rentabilidad (en %)</b>						
	a) Rentabilidad económica o ROI	Resultado de explotación x 100 Activo neto medio	3,57	7,01	9,10	8,24	8,14
	b) Rentabilidad financiera o ROE	Beneficio neto x 100 Recursos propios	-4,09	17,23	11,83	11,18	13,15
	c) Rentabilidad de las ventas	Resultado de explotación x 100 Ventas netas	5,14	9,17	11,67	10,14	10,99
	<b>VI) Ratios de eficiencia (o rotaciones)</b>						
	a) Rotación del activo	Ventas netas Activo neto	0,69	0,76	0,78	0,81	0,74
	b) Rotación del activo fijo	Ventas netas Activo fijo	0,91	0,99	1,00	1,05	0,96
	c) Rotación del activo circulante	Ventas netas Activo circulante	2,98	3,37	3,51	3,58	3,27
	<b>VII) Otros ratios</b>						
	a) Ventas por empleado (en millones)	Ventas netas Número medio de empleados	6,51	6,97	8,23	8,81	9,35
M I C R O S	b) Valor añadido por empleado (en millones)	Valor añadido Número medio de empleados	3,70	3,83	4,55	4,83	5,05
	c) Gastos de personal por empleado (en millones)	Gastos de personal Número medio de empleados	2,81	2,66	3,06	3,29	3,36
	d) Tipo medio de interés de la financiación ajena	Gastos financieros Pasivo exigible	9,98	7,30	5,91	6,41	4,77

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la Central de Balances del Banco de España

### **2.9.1. Análisis patrimonial**

Con este análisis pretendemos ver la evolución y tendencia de las principales masas patrimoniales pertenecientes a las estructuras económica y financiera, así como las correlaciones existentes entre las mismas.

En una visión rápida a la estructura del balance medio (ver cuadro nº 20), observamos que ni las masas patrimoniales del activo ni las del pasivo presentan grandes alteraciones a lo largo de los cinco ejercicios analizados, cosa bastante lógica por otra parte pues no estamos analizando una empresa concreta sino un agregado de empresas de un mismo sector.

En cuanto a la estructura del activo se obtiene la composición previsible en los establecimientos hoteleros:

- Un elevado peso específico de los inmovilizados, rondando en todos los ejercicios el 77% (valores netos). Cifra bastante lógica si se tiene en cuenta la necesidad que tienen los hoteles de realizar importantes inversiones, fundamentalmente en construcciones, instalaciones y mobiliario, para realizar su actividad normal.
- Y una menor importancia relativa del activo circulante, poco más del 22% en cada uno de los ejercicios.

El hecho de que la ocupación media anual de los hoteles españoles se mueva en el intervalo 65-70% (tomando como base el número de habitaciones) o entre el 55-60% (tomando como base el número de camas) podría hacer pensar de un exceso de inmovilizado, pero si se tiene en cuenta la estacionalidad de la industria hotelera, no se puede reducir la dimensión so pena de grandes descensos de actividad en temporada alta.

Dentro del activo circulante las cifras que más destacan son los deudores de explotación, con cifras en ascenso del 8,2 al 11,7%. Siendo también relativamente importantes los porcentajes destinados a las inversiones financieras, con una tendencia a la baja, y a la tesorería.

Las existencias en almacén son mínimas porque mayoritariamente está formado por alimentos y bebidas, en muchos casos perecederos, en que la adquisición y el consumo son prácticamente simultáneos. Observándose a la vez una tendencia a la baja pues se pasa del 2,9% en el primer ejercicio comparado al 1,8% en el último.

El descenso en el nivel de existencias, junto al aumento del consumo de alimentos y bebidas por crecimiento de la actividad, al mismo tiempo que la disminución del período medio de almacén (véanse cuadros nº 20, 21 y 22) parecen denotar una mejor gestión de los almacenes.

En relación con la financiación del sector, observamos que las empresas hoteleras se financian a partes iguales con recursos propios y ajenos, y dentro estos últimos, las deudas a corto plazo presentan una tendencia a la disminución, con un paralelo un crecimiento de las deudas a largo plazo, quizás para aprovechar la bajada de tipos de interés que se viene produciendo desde 1995.

El estudio de las correlaciones de las masas patrimoniales del activo y del pasivo, pone de manifiesto que no se cumple, en ninguno de los ejercicios, la regla clásica de que los activos permanentes deben estar financiados con pasivos permanentes, por tanto el fondo de maniobra, es decir la diferencia entre activos circulantes y pasivos circulantes, se presenta negativa en todos los ejercicios, si bien con una tendencia a mejorar la situación. En 1993 el 9,3% del activo fijo no estaba financiado por pasivo fijo, y en 1997 este porcentaje se reduce al 2,6%.

## **2.9.2. Análisis financiero**

El análisis financiero tiene como finalidad el estudio de los recursos financieros, tratando de evaluar su grado de adecuación a las inversiones.

Dentro de los procedimientos para realizar este tipo de análisis, uno de los más utilizados es el basado en los ratios.

### **2.9.2.1. Ratios de situación financiera**

Con este análisis se pretende evaluar la capacidad futura de la empresa para hacer frente a sus deudas.

Como podemos observar (ver cuadro nº 22) la solvencia de las empresas incluidas en la muestra está garantizada por el elevado peso de los inmovilizados, superando el 2 en todos los ejercicios salvo 1993 y 1996, que están ligeramente por debajo, aunque muy por encima de los valores considerados como razonables en otros sectores, que suelen moverse entre 1,6 y 2.

La liquidez general, que mide la capacidad de la empresa para hacer frente a las deudas con vencimiento inferior al año, en el caso del sector hotelero no alcanza en ninguno de los ejercicios el 1, cuando lo deseable sería que lo sobrepasara, pero al menos se observa una tendencia alcista de un año a otro. Para mejorar este ratio sería conveniente sustituir deuda a corto por deuda a largo. Si observamos los ratios de endeudamiento a corto y largo plazo, podemos llegar a la conclusión de que esta ha sido la solución tomada mayoritariamente por el sector.

El ratio de liquidez inmediata, que resta el posible efecto de los almacenes sobre el ratio anterior, no presenta variaciones importantes

respecto al de liquidez general, por el escaso nivel de los inventarios hoteleros, por tanto procede el mismo comentario que para la liquidez general.

De todas formas, considerados globalmente, los ratios de liquidez no son tan negativos como aparentan si se tiene en cuenta que los créditos a clientes tienen un vencimiento relativamente corto, y sin embargo los pagos a proveedores se alargan mucho más (ver ratios de período medio de cobro de pago). Y en todo caso, se nota en todos ellos una mejora ostensible. Por otra parte, los ratios de liquidez se ven compensados, en cierta medida, con unos elevados ratios de tesorería.

#### **2.9.2.2. Ratios de endeudamiento**

Al observar estos ratios podemos llegar a la conclusión de que los hoteles han aprovechado, en cierta medida, la bajada de los tipos de interés producida a partir de 1995 para incrementar su financiación a largo plazo, pues como podemos apreciar, el ratio de endeudamiento a largo plazo ha aumentado del ejercicio 1995 al 96, aunque se ha mantenido constante en el 97 (ver cuadro nº 22), evolución paralela han seguido los ratios de endeudamiento a corto y consecuentemente endeudamiento total.

#### **2.9.2.3. Ratios de eficiencia operativa**

Estos ratios, también conocidos como ratios cinéticos, ponen de manifiesto la eficiencia en la gestión de las cuentas a cobrar, las cuentas a pagar y los inventarios. Podemos observar que se alarga el período medio de cobro a clientes, muestra de la mayor competencia y endurecimiento del mercado, y descende el período medio de pago a proveedores en los tres

primeros ejercicios analizados, para crecer de forma importante en 1996 probablemente por la situación adversa del ejercicio 1996 que obligó a las empresas a retrasar el pago de aquellos pasivos que no tenían coste financiero. En el 97 el aplazamiento de pago a proveedores siguió creciendo, pese a la recuperación de la situación del 96.

El período medio de almacenamiento, muy alto en 1993, tiende a la baja de forma muy acentuada en los años siguientes, tendencia que se ve rota en 1997. De todas formas, hay que tener presente que los períodos medio de almacenamiento en el economato y la bodega de los hoteles son muy distintos: muy elevado, incluso a veces de forma intencionada en la bodega, mucho menor para los alimentos no perecederos y otros materiales para consumo y reposición y prácticamente nulo con los alimentos perecederos.

### **2.9.3. Análisis económico**

Con este análisis pretendemos medir la capacidad de la empresa para remunerar a los diversos agentes que participan en la misma, estudiar su evolución a lo largo del tiempo e intentar predecir el futuro, al mismo tiempo que se evalúa si dicho resultado es adecuado a los recursos sacrificados para su obtención.

El análisis económico es inminentemente dinámico, y se basa fundamentalmente en la cuenta de pérdidas y ganancias<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Véase: BANEGAS OCHOVO, R., SANTOS PEÑALVER, J. y ROJAS TERCERO, J.: *Análisis por ratios de la rentabilidad empresarial*. En homenaje a D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta y D. Melecio Riesco Escudero. ICAC, 1997, pp. 95-116.

En el cuadro nº 21 están recogidos estos resultados en los cinco ejercicios objeto de estudio, y de su análisis sacamos las siguientes conclusiones:

### 2.9.3.1.Evolución de las ventas

La evolución de las ventas en los ejercicios analizados es claramente alcista aun teniendo en cuenta los efectos de inflación. Sin embargo no nos atrevemos a dar un porcentaje de crecimiento interanual porque el número de empresas incluidas en la muestra no es el mismo en los cinco ejercicios.

El punto de partida de nuestra serie, 1993, no fue un buen año para el turismo español, pues habían descendido los ingresos por turismo en un 7,8%<sup>70</sup> y necesariamente ese hecho tuvo que reflejarse en la hotelería española, aunque no podamos confirmarlo porque el ejercicio 1992 no está incluido en la muestra analizada. El bajo punto de partida quizás explique los importantes incrementos en las ventas de las empresas hoteleras en el período analizado.

En 1994 se produce un incremento de las ventas superior al 19%, cifra importante que en parte se debe a que en la muestra de 1994 hay un 15% más empresas que en 1993. En 1994 los ingresos por turismo

---

<sup>70</sup> Quizás resulte interesante para este análisis tener presente cual fue la evolución de los ingresos por turismo internacional en estos cinco años. Pues aunque las empresas hoteleras sólo son un subsector del turismo (importante eso sí), es lógica la correlación existente entre los ingresos por turismo y hotelería:

Año	Millones de \$	%Δ
1993	20.445	-7,8
1994	21.410	4,7
1995	25.693	20,0
1996	26.658	3,8
1997	26.907	0,9

Fuente: Secretaría de Estado de Turismo, Comercio y Pymes.

internacional se habían incrementado de forma mucho más moderada (un 4,7%).

El aumento de las ventas en 1995 fue superior al 15% pese a que en la muestra de ese año se incluyen menos empresas que en 1994 (un 6% menos). Si la comparación se hubiera hecho con el mismo número de empresas el crecimiento hubiera sido probablemente mayor. En ese año los ingresos por turismo crecieron un 20% y por lógica se debió notar en la hotelería.

En 1996 se produce el incremento más importante en las ventas de toda la serie analizada (más de un 21%), cifra que hay que matizar si se tiene en cuenta el elevado incremento de los precios en los establecimientos hoteleros en ese año (un 8,3%) y la circunstancia de que en la muestra analizada, en 1996 hay casi un 7% más empresas que en 1995.

Y más aun si se tiene en cuenta que 1996 no fue tan bueno para el turismo en España como lo había sido 1995. En 1996 tuvo lugar un estancamiento o muy moderado crecimiento del consumo privado tanto en España como en los principales países emisores de turistas, a lo que hay que añadir la atípica climatología registrada en el verano del 96 en algunos destinos de sol y playa que repercutió negativamente sobre la duración de las estancias.

Los únicos ejercicios realmente homogéneos para su comparación son los dos últimos, 1996 y 1997, porque las empresas analizadas son las mismas. En este último año, las ventas se incrementaron poco más de un 10% (el porcentaje más bajo de la serie), pero a esta cifra no tenemos que hacerle ninguna matización.



Si observamos el cuadro nº 23 en el que aparecen los ratios económicos, podemos apreciar que la participación de las ventas en el resultado de explotación (rentabilidad de las ventas) se situó en 1995 (rentabilidad más alta de la serie) en el 11,7%, más de cinco puntos por encima del ejercicio 1993, primero de los ejercicios analizados. Esta evolución positiva, sufrió un ligero estancamiento en 1996, cayendo al 10,1% consecuencia de la situación especial de ese ejercicio, que ya hemos comentado, para volver a recuperarse en 1997 (al 11%).

#### **2.9.3.2.Evolución de los resultados**

En su conjunto, los resultados obtenidos por los hoteles han tenido una evolución positiva a partir de 1994, como se desprende de la evolución de los recursos generados, el resultado neto y los ratios que definen la rentabilidad (ver cuadros nº 21 y 23).

Los primeros años noventa no fueron muy favorables para el sector hotelero, salvo en las grandes ciudades afectadas por los acontecimientos de 1992 (Olimpiadas y Expo), pero a partir del 1994 comenzó la recuperación, experimentando una evolución al alza, algo ralentizada a partir de 1996, reflejo de los mejores índices de ocupación y del esfuerzo realizado en el control de costes.

Estos mejores resultados se deben a la reducción de los gastos de explotación por un lado, y de los gastos financieros por otro, estos últimos como consecuencia de la reducción de los tipos de interés que se ha producido a partir de 1995.

El factor que más ha contribuido a la reducción de los gastos de explotación han sido los gastos de personal, que pasan de representar el

42,9% de los ingresos en 1993 al 35,4% en 1997. Los demás gastos de explotación, o no varían apenas, como es el caso de los consumos de materias primas (alimentos y bebidas en su mayor parte), que se mantienen entre el 18-19% cada año, o se incrementan de forma constante como son los servicios exteriores, que crecen cada año, pasando del 24,9% en 1993 al 29,2% en 1997. Las dotaciones a las amortizaciones y provisiones descendieron ligeramente en los tres primeros ejercicios, para incrementarse a partir de 1996 consecuencia de las revalorizaciones de activos realizadas al amparo del Real Decreto Ley 7/1996.

A la reducción de los costes de personal hay que añadir mejoras en la productividad de la mano de obra que pasa de 6,51 millones de facturación por empleado en 1993 a 9,35 millones en 1997 (ver cuadro nº 23), mejora que también se ve reflejada en el aumento del valor añadido por trabajador.

Las reducciones en los costes de personal y la mejora en la productividad son particularmente importantes si se tiene en cuenta la importancia de este factor en la estructura de los costes hoteleros, al mismo tiempo que es el factor más directamente relacionado con la prestación de un servicio de calidad. Quizás estas mejoras podrían asociarse al aumento de la formación y cualificación profesional que se ha producido en los hoteles en los últimos años.

Como aspectos negativos con relación a la política de personal, encontramos la escasa creación de empleo, muy por debajo de los incrementos de actividad. Como podemos ver en el grupo de empresas analizadas (ver cuadro nº 17), en los tres primeros años el número de trabajadores por empresa se sitúa alrededor de 130, para subir sólo a 137 en los dos últimos ejercicios, pese a que en la muestra, el número medianas y grandes empresas en estos últimos años se ha incrementando considerablemente, y por lógica el número de trabajadores por empresa

debe ser muy superior. Pero son precisamente las grandes empresas, generalmente cadenas hoteleras, a las que pertenecen entre el 53% y 62% del total de la plantilla de la muestra, las que han puesto en práctica la concentración y reducción de plantillas. Tampoco se producen mejoras importantes respecto a los porcentajes de trabajadores fijos sobre el total de la plantilla.

Da la impresión que los hoteles se han preocupado sólo por reducir los costes de personal, cosa bastante lógica por otra parte dada la importancia de estos gastos, e incrementar la productividad basándose en el estancamiento de las plantillas (puesto que a partir de 1994 los gastos de personal por trabajador se han incrementado por encima del IPC). Pero se han olvidado del control de otros gastos operacionales (otros gastos externos) también importantes en su estructura de costes, que no han dejado de crecer.

#### **2.9.3.3. Ratios de eficiencia**

Estos ratios, también conocidos como rotaciones del activo, ponen en relación los ingresos por venta con los activos (fijos, circulantes o totales) necesarios para su obtención, por tanto, aumentará la eficiencia cuando se obtengan más ingresos con los mismos recursos, o los mismos ingresos con menos recursos.

En el sector hotelero observamos una constante mejora en la gestión del activo circulante, que denota un mejor aprovechamiento de los recursos y que repercutirá positivamente en la reducción de costes y en la mejora de la productividad. En el caso del activo fijo, también se produce una mejoría en los tres primeros ejercicios de la serie, con un retroceso en 1996 por la

situación especial de este ejercicio, que ya hemos comentado, y la mayor dificultad de los inmovilizados para adaptarse a un cambio de actividad.

#### 2.9.3.4. Rentabilidad económica

La rentabilidad económica (RE), obtenida como cociente entre el resultado de explotación (BAII) y el activo medio total<sup>71</sup>, observamos que ha tenido una evolución positiva en los tres primeros ejercicios analizados, pues partiendo de un 3,6% en 1993, alcanza el 9,1% en 1995 (ver cuadro 23) pese al endurecimiento de las condiciones de contratación con los operadores turísticos y la creciente competitividad vía precios existente entre los establecimientos hoteleros. Y en los dos últimos ejercicios desciende al 8,2 y 8,1% respectivamente.

La rentabilidad económica podría descomponerse en dos multiplicandos, para ello bastaría con multiplicar y dividir la expresión  $RE = BAI / AT$  por las ventas<sup>72</sup>:

$$RE = \frac{BAII}{VENTAS} \times \frac{VENTAS}{AT}$$

Siendo:

BAII: Beneficio antes de impuestos e intereses (o resultado de explotación).

AT: Activo medio total.

---

<sup>71</sup> La rentabilidad económica también podría haberse calculado restando al activo medio total el saldo de proveedores y otros pasivos sin coste. Los resultados obtenidos serían ligeramente superiores, pero la tendencia y por tanto las conclusiones obtenidas serían las mismas.

<sup>72</sup> Véase: RIVERO TORRE, P.: *Análisis de Balances y Estados Complementarios*. Ed. Pirámide, Madrid 1988, pp. 224-225.

Expresión que nos demuestra que la rentabilidad económica es función de la rentabilidad de las ventas ( $BAII/Ventas$ ) y la eficiencia en la gestión del activo ( $Ventas/Activo\ total$ ).

Por tanto, para mejorar la rentabilidad económica los hoteles podrían o mejorar el margen de las ventas o aprovechar mejor el activo. Si observamos la evolución positiva de la rentabilidad económica en los tres primeros años de la serie, comprobamos que es consecuencia del incremento de ambos ratios, y la disminución de la rentabilidad económica en 1996, consecuencia de la disminución de la rentabilidad de las ventas y de la rotación del activo. En 1997, aunque la rentabilidad de las ventas sube, la rotación del activo desciende.

#### **2.9.3.5. Evolución de la rentabilidad financiera**

La rentabilidad financiera mide el resultado obtenido una vez remunerados todos los agentes que han contribuido a su obtención, salvo los aportantes de los fondos propios, por tanto mide la rentabilidad de estos. Calculándose como el cociente entre el resultado neto y los fondos propios medios.

La rentabilidad financiera del sector hotelero en los cuatro años objeto de estudio ha sido irregular, negativa en 1993 (-4,1%), mejoró de forma extraordinaria en 1994 (+17,2%), para volver a descender en los dos ejercicios siguientes (11,8 y 11,2% respectivamente) y volver a recuperarse en 1997 (13,1%).

La rentabilidad financiera de 1994 es un tanto atípica, pues como puede observarse (ver cuadro nº 20), parte de ese incremento de

rentabilidad se debe al fuerte aumento de los resultados extraordinarios de ese año que rompe la tendencia y distorsiona en cierta medida el análisis.

La rentabilidad financiera depende de la rentabilidad económica, del apalancamiento financiero y del efecto impositivo<sup>73</sup>:

$$RF = \frac{BAII}{V} \times \frac{V}{AT} \times \frac{BAI}{BAII} \times \frac{AT}{FP} \times \frac{BN}{BAI}$$

$\Downarrow$   
RE

$\Downarrow$   
Efecto  
Apalan-  
miento

$\Downarrow$   
Efecto  
Imposi-  
tivo

Siendo:

- RF: Rentabilidad financiera.
- RE: Rentabilidad económica.
- BAII: Beneficio antes de impuestos e intereses.
- BAI: Beneficio antes de impuestos.
- V: Ventas netas.
- AT: Activo medio total.
- FP: Fondos propios medios.
- BN: Beneficio neto.

Si observamos la rentabilidad de la serie estudiada, excepción hecha del ejercicio 1994, observamos que la mejora de la rentabilidad financiera se debe a la rentabilidad económica (salvo en 1996 en que ambas decrecen), al lento pero constante descenso del endeudamiento a corto plazo, que es el más caro, y a partir de 1995 el descenso de los tipos de interés. La

---

<sup>73</sup> *Ibíd*em, p. 225.

repercusión de la bajada de los tipos en los resultados es clara y se deja sentir en el apalancamiento financiero que pasa de ser negativo en los ejercicios 93 y 94, a ser positivo en los tres ejercicios siguientes.

### 3. LOS ALOJAMIENTOS EXTRAHOTELEROS

Si bien la principal estructura empresarial del alojamiento en España está formada por los hoteles, hostales y pensiones, existe otro tipo de establecimientos que prestan servicios de alojamiento, con o sin servicios complementarios, que no están incluidos en las categorías anteriores debido a la diferente infraestructura, servicios y ordenación jurídica que tienen.

Estos establecimientos mercantiles tienen una gran capacidad de acogida, calculándose que supera a la oferta hotelera en cuanto a número de camas, aunque esta parcela de la oferta sea muy difícil de cuantificar, por existir en el mercado un gran número de segundas residencias y viviendas en alquiler, ofrecidas como apartamentos turísticos, que escapan al control administrativo.

Incluimos dentro de la categoría de alojamiento extrahotelero:

- Los apartamentos turísticos y viviendas vacacionales.
- Los campamentos de turismo (*campings*).
- Los alojamientos en régimen de tiempo compartido (*timesharing*).
- Las ciudades de vacaciones.
- Los alojamientos turísticos rurales: casas de labranza, cortijos, etc.<sup>74</sup>
- Las residencias y albergues.
- Los balnearios.

Los datos existentes acerca de cada una de estas modalidades de alojamiento, provienen de las encuestas realizadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE) sobre movimiento de viajeros en hoteles y en apartamentos y las realizadas por el Instituto de Estudios Turísticos (IET) para

---

<sup>74</sup> Debido al auge del turismo rural, la mayoría de las Comunidades Autónomas regulan y promocionan esta modalidad de alojamiento. Sin embargo, la Administración estatal no se ha preocupado demasiado por esta nueva actividad turística.



investigar las características reales de los viajes vacacionales de los españoles<sup>75</sup> y los movimientos en frontera<sup>76</sup>. Las encuestas ponen de manifiesto que los hoteles gozan de preferencia absoluta entre los extranjeros (no residentes), seguidos a mucha distancia por la residencia en vivienda alquilada o propia, mientras que con los españoles (residentes) se invierten las preferencias según podemos apreciar en el cuadro nº 24.

**CUADRO Nº 24**  
**PREFERENCIA DE ALOJAMIENTOS DE LOS**  
**TURISTAS EN ESPAÑA, 1997 (en %)**

<i>Alojamiento</i>	<i>Residentes</i>	<i>No residentes</i>
Hoteles y similares	30,6	63,6
Apartamento/vivienda:	60,2	23,6
- Propia	10,0	9,2
- Alquilada	7,2	9,7
- Familia y amigos	43,0	4,7
Camping	5,6	6,9
Otros	3,6	5,9
Total	100,0	100,0

FUENTE: Instituto de Nacional de Estadística.

Por otra parte, las encuestas realizadas por el Instituto Nacional de Estadística sobre movimiento de viajeros en hoteles y en apartamentos en 1997, muestran que casi el 90% de las estancias de viajeros en establecimientos turísticos, lo son en establecimientos extrahoteleros (véase cuadro nº 25), esto es explicable porque las estancias en viviendas, sean apartamentos alquilados, vivienda secundaria, o incluso en *camping* suelen ser más prolongadas que en los hoteles.

<sup>75</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS (IET): *El turismo en España en 1998. El turismo de los españoles (FAMILITUR)*. Madrid, 1999.

<sup>76</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS (IET): *El turismo en España en 1998. Movimientos turísticos en fronteras (FRONTUR)*. Madrid, 1999.

**CUADRO Nº 25**  
**ESTANCIAS DE VIAJEROS**  
**EN ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS**

<i>Alojamiento</i>	<i>Estancias (en miles)</i>
Hotelero	131.531
Extrahotelero	1.102.873
% Extrahotelero/total	89.3

Fuente: Instituto de Estudios Turísticos

### 3.1. Los apartamentos turísticos y las viviendas vacacionales

Este tipo de alojamiento turístico está constituido por bloques o conjuntos de apartamentos, villas, chalets, *bungalows* y similares que son ofrecidos empresarialmente en alquiler, de modo habitual, debidamente dotados de mobiliario, instalaciones, servicios y equipo para su inmediata ocupación por motivos vacacionales o turísticos.

Evidentemente no toda vivienda ofrecida en alquiler y situada en un destino turístico puede ser considerada como un apartamento turístico, quedan excluidos de esta categoría la simple tenencia de huéspedes del modo autorizado por el artículo 18 de la Ley de arrendamientos urbanos.

Se diferencian de los hoteles-apartamento en que en estos últimos prestan servicios hoteleros para los que se realiza un contrato de hospedaje, mientras que en los apartamentos turísticos se realiza contrato de arrendamiento.

Actualmente existen en España casi 600.000 plazas turísticas incluidas en esta categoría, con un crecimiento espectacular desde los años sesenta por el menor coste de utilización para los usuarios, que suelen ser mayoritariamente familias. Y, pese a su importancia cuantitativa se les ha prestado poca atención dentro de la oferta turística de alojamiento, tanto por la administración estatal como por la autonómica de la que hoy dependen.

La regulación de los apartamentos turísticos surgió cuando al analizar la oferta y la demanda turística en 1966 se comprobó que había un desfase de más de doscientas cincuenta turistas entre los que habían entrado y los hospedados en establecimientos controlados, verificándose que estaban funcionando un gran número de apartamentos turísticos de forma ilegal. Estos hechos dieron pie a que se llevara a cabo una reglamentación especial para

este tipo de alojamiento, aprobándose la Orden de 17 de enero de 1967<sup>77</sup>, con el propósito de evitar el intrusismo y controlar la actividad. Esta Orden fue modificada parcialmente por las Órdenes de 12 de febrero de 1972 y 14 de marzo de 1975, y revisada por el Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, referente a la ordenación de apartamentos turísticos y viviendas vacacionales, que es la regulación estatal más reciente y está vigente<sup>78</sup>.

Actualmente el control administrativo de los apartamentos turísticos corresponde a las Comunidades Autónomas, por lo que el citado Real Decreto, como casi toda la legislación en materia turística, se ha visto afectada por las transferencias a las Comunidades Autónomas, que como hemos dicho tienen su propia reglamentación al respecto<sup>79</sup>.

Los apartamentos considerados legalmente como turísticos deben cumplir una serie de requisitos establecidos por las distintas Comunidades Autónomas, entre los que se encuentran:

- Que el inmueble sea calificado administrativamente como turístico.
- Que se ceda mediante precio para alojamiento ocasional a personas no residentes en la localidad donde se ubica, excluyendo por tanto la cesión gratuita.
- Que la ocupación del mismo lo por persona distinta del propietario.

---

<sup>77</sup> Históricamente no era la primera vez que se regulaba esta actividad, ya que la Orden de 17 de enero de 1957 lo había hecho, pero estaba muy desfasada.

<sup>78</sup> Además del Real Decreto 2877/1982, están vigentes la Orden Ministerial de 17 de enero de 1967, y la Orden Ministerial de 14 de marzo de 1975, de normas complementarias sobre clasificación de apartamentos y otros alojamientos de carácter turístico. La razón de que estén vigentes, es porque la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 2877/1982 dice que el mismo no sería de aplicación en tanto no se desarrolle reglamentariamente, y como no se ha desarrollado, sigue vigente la Orden de 1967 en todo aquello que no se oponga al Real Decreto.

<sup>79</sup> No reproducimos, ni siquiera enumeramos, la normativa sobre apartamentos turísticos y viviendas vacacionales de las Comunidades Autónomas, porque en este momento existen más de cuarenta disposiciones legales al respecto.

- Que la actividad se realice de forma habitual, excluyendo así el alquiler ocasional.
- Que esté inscrito en un registro creado a tal fin.

Los apartamentos turísticos oficiales tienen como símbolo las letras AT sobre fondo rojo, clasificándose en categorías representadas por llaves, cuyo número aumenta en función de los requisitos técnicos cumplidos.

Los apartamentos censados en los registros oficiales, a comienzos de 1999 eran los siguientes:

**CUADRO Nº 26**  
**OFERTA DE APARTAMENTOS TURÍSTICOS**

<i>Categoría</i>	<i>Unidades</i>	<i>Plazas</i>
Cuatro llaves	737	2.088
Tres llaves	44.132	124.282
Dos llaves	92.865	312.911
Una llave	51.404	146.013
Totales	189.138	585.294

FUENTE: Federación Española de Hoteles.

El número de apartamentos turísticos registrados oficialmente ha ido incrementándose en los últimos años, pero este crecimiento representa una mínima parte del real. La oferta de viviendas turísticas vacacionales no reguladas, está formada por segundas residencias y viviendas en alquiler situadas en zonas de playa y montaña, que compiten deslealmente con los establecimientos hoteleros y los apartamentos regulados, habida cuenta de las ventajosas condiciones jurídicas, fiscales y de explotación con que operan, ofertando precios a la baja y dañando muchas veces la imagen del sector.

Aunque no existen estudios directos sobre la oferta real de apartamentos turísticos, extrapolaciones de estudios realizados con otros fines, ponen de manifiesto que la oferta reglada es inferior al 5% de la real. Así, en las Tablas Intersectoriales de la Economía Turística, 1992<sup>80</sup>, se cifró en unos 12.000.000 la capacidad de alojamiento turístico, de todo tipo, que tenía España (en 1998 la estimación es de 16.500.000); de esta cifra, casi el 90% correspondía a alojamiento extrahotelero (apartamentos turísticos en su mayor parte), cifra muy lejana a las menos de 600.000 plazas de los registros oficiales (ver cuadro nº 26).

---

<sup>80</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS: *Tabla intersectorial de la economía turística (TIOT/1992)*, Madrid, 1996.

### **3.2. Los campamentos de turismo (*campings*)**

Son considerados campamentos de turismo todos aquellos terrenos debidamente delimitados y acondicionados para facilitar la vida al aire libre, en los que se utiliza como residencia tiendas de campaña, caravanas, remolque habitable o cualquier otro elemento similar fácilmente transportable. Su ocupación será temporal y con fines vacacionales o turísticos y deben tener capacidad para más de diez personas.

En estos alojamientos sólo caben aquellas edificaciones que tengan por objeto satisfacer las necesidades colectivas de los acampados. En ningún caso se permiten construcciones fijas destinadas a viviendas o alojamientos turísticos.

Dentro de la singularidad de este tipo de alojamiento, que nació como actividad complementaria del excursionismo y que en principio fue mal visto por la administración turística española, se ha ido adaptando progresivamente a las normas comunes de las empresas y actividades turísticas.

Los campamentos de turismo están regulados en el ámbito estatal por la Orden de 28 de julio de 1966, por la que se aprueba la ordenación turística de los campamentos de turismo, y en la que se definen las categorías, requisitos de apertura, cierre y funcionamiento, requisitos técnicos, prohibiciones y sobre todo requisitos de emplazamiento. Y por el Real Decreto 2545/1982, de 27 de agosto, sobre planificación de los campamentos de turismo.

Se clasifican en cuatro categorías (lujo, primera, segunda y tercera), en función del cumplimiento de ciertos requisitos acerca de la capacidad de alojamiento, las instalaciones con que cuentan y los servicios que ofrecen. Los de mayor categoría ofrecen servicios típicos de los hoteles, como son: restaurantes, salas de reunión, custodia de valores en caja fuerte, lavandería,

etc. y servicios propios de la industria del ocio como son: parques infantiles, piscinas y otras instalaciones deportivas.

Los precios son libres, y de acuerdo a la categoría pueden fijarse de dos modos:

- Precio global por persona y día.
- Precio separado por día, por persona, por tipo de alojamiento y por tipo de transporte.

Las dos disposiciones legales citadas se han visto afectadas por las transferencias de competencias en materia de turismo a las Comunidades Autónomas, que a lo largo de los ochenta han ido aprobando su propia normativa, tratando de actualizar la Orden de 1966, al mismo tiempo que adaptaban la legislación a su respectiva política turística.

En el ANEXO Nº 2 incluimos las disposiciones reguladoras de las distintas Comunidades Autónomas en materia de campamentos de turismo.

La normativa de las Comunidades Autónomas es bastante uniforme en cuanto a la concepción del campamento de turismo, coincidiendo en los *requisitos mínimos a cumplir para su instalación, entre los que están: estar situados en un lugar salubre, disponer de agua potable, electricidad, tratamiento y evacuación de aguas residuales y basuras, servicios higiénicos, medios de extinción de incendios y accesos adecuados. Siendo mucho más dispares en otros aspectos más concretos como son: los requisitos a cumplir cada categoría, los metros cuadrados mínimos por persona alojada, si deben o no estar cerrados sus límites, la prohibición o restricciones a la acampada libre, las restricciones en cuanto a localización y duración de la acampada o la normativa sobre campamentos especiales (cortijos, masías, caseríos, etc.), esta disparidad de reglamentaciones confunde a los campistas cuando se desplazan*



por el territorio nacional y se encuentran con normas distintas de obligado cumplimiento.

Según datos del INE<sup>81</sup>, el alojamiento en *camping* supone alrededor del 6% del total del alojamiento en España, siendo algo más utilizado por el turista extranjero (6,9%) que por el español (5,6%).

Durante 1997 la oferta de *camping* en España se cifraba en unos 1.200 establecimientos con una capacidad de alojamiento de más de 630.000 plazas, siendo su distribución geográfica, tanto en número de *camping* como en número de plazas, distinta a lo que es habitual en el turismo español, destacando por el número de campistas las comunidades del norte y noreste, ocupando el primer lugar Cantabria seguida de Navarra, Galicia y Asturias, también Cataluña tiene una gran tradición en el campismo; por el contrario, las islas, tanto Baleares como Canarias tienen un número muy reducido de *camping*.

El número de *campings* y las plazas ofertadas en los mismos, distribuidos por categorías, es el siguiente:

**CUADRO Nº 27**  
**LA OFERTA DE CAMPAMENTOS DE**  
**TURISMO EN ESPAÑA, 1997**

<i>Categoría</i>	<i>Establecimientos</i>	<i>Plazas</i>
Lujo	3	8.784
Primera	238	238.957
Segunda	700	330.209
Tercera	228	60.599
Totales	1.169	638.549

FUENTE: Instituto Nacional de Estadística

(\*) Según datos de algunas Comunidades Autónomas, esta cifra se elevaría a 1.223, pues incluyen en la misma cortijos, masías y otros establecimientos de turismo rural.

---

<sup>81</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE): *Encuesta sobre movimiento de viajeros en acampamentos turísticos, 1997*. Madrid, 1998.

El tamaño de los *campings* es muy diferente dependiendo de la Comunidad Autónoma en que se ubiquen, situándose los de mayor capacidad en las comunidades turísticamente más importante, mientras que en las comunidades del norte, que son las que tienen mayor número de campistas, presentan capacidades inferiores.

La típica estacionalidad del sector turístico se deja sentir con mayor intensidad, si cabe, en el subsector de los *campings*, con un alto nivel de cierre en los meses de invierno (de noviembre a febrero), algo menor en los de lujo y primera. Como es lógico esta estacionalidad también se produce en la demanda, pues entre los meses de junio a septiembre se concentran más del 70 % de todos los campistas del año.

El desarrollo de este sector es relativamente reciente, pues casi la cuarta parte de las empresas del sector se han inaugurado en la década de los 90. Tienen un nivel de equipamiento bastante aceptable, contando la mayoría de ellos con aparcamientos, cafetería, restaurante, teléfono y fax, televisión, piscina, salones, y en menor medida tiendas, hilo musical o gimnasio.

El alojamiento supone su principal fuente de ingresos (casi el 90% del total), seguidos del servicio de bar/cafetería, venta de productos, restaurante, teléfono y lavandería.

Su comercialización a través de agencias de viajes es marginal, recurriendo más a la publicidad directa mediante folletos y a su presencia en las ferias de turismo.

### **3.3. Los alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido (Timesharing)**

Esta modalidad de alojamiento turístico que nació en los años cincuenta como una variante de la comercialización hotelera en las estaciones de esquí de los Alpes, ha sido regulada recientemente en España por la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias. Aunque la actividad ya se venía desarrollando en nuestro país desde los años ochenta, si bien en manos extranjeras y dirigido fundamentalmente a turistas también extranjeros.

Desde principios de los noventa comenzó a interesar al sector hotelero nacional y hoy los principales grupos hoteleros de nuestro país tienen intereses en este tipo de negocio, y se están construyendo o transformando hoteles y complejos hoteleros con esta finalidad, sobre todo en las Islas Canarias.

El alojamiento en régimen de tiempo compartido proporciona a su titular el derecho de uso o disfrute de un período de vacaciones cada año en una unidad de alojamiento (apartamento, estudio, habitación de un hotel u otro tipo de alojamiento) integrado en un complejo turístico, dotado de todos los servicios e instalaciones propios de estos conjuntos residenciales, durante un determinado un número determinado de años o a perpetuidad, y con la posibilidad de ser intercambiado a través de una red internacional de intercambios<sup>82</sup>.

Se trata de un producto netamente turístico, a pesar de que algunos, de forma interesada, han tratado de asimilarlo con una actividad

---

<sup>82</sup> Sobre el Tiempo Compartido puede verse: VOGELER RUIZ, C. y HERNÁNDEZ ARMAND, E.: *Estructura y Organización del Mercado Turístico*, Madrid, 1997.

inmobiliaria<sup>83</sup>. Estamos de acuerdo con Vogeler<sup>84</sup>, en el sentido de que las características de esta actividad despejan cualquier duda sobre su consideración como actividad turística. Entre estas características destacan:

- El hospedaje tiene lugar en una unidad de alojamiento debidamente equipada y amueblada, y generalmente dotada de servicios de *catering*.
- Tiene servicio de limpieza, mantenimiento y asistencia, así como recepción.
- Está afiliada a una red internacional que permite al titular su intercambio por otros complejos turísticos u otros períodos de tiempo.

Al ser un negocio relativamente nuevo en nuestro país, y ante la falta de regulación, hasta hace sólo unos meses, se han introducido en el sector advenedizos que a través de una publicidad agresiva (casi coactiva se podría decir) han creado una mala imagen del sector, estas circunstancias han obligado a que la normativa legal aprobada, tanto la nacional como la de la Unión Europea, vayan más encaminadas a proteger al consumidor que a una regulación específica del sector. Esperemos que con la aplicación de la nueva Ley se clarifique la actividad, y se expulse del mercado a los no profesionales.

La regulación española toma como base la Directiva 94/47/CE, de 26 de octubre de 1994, que denomina a este tipo de producto turístico "contratos de

---

<sup>83</sup> Recordemos que en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994, se cita textualmente como actividad propia de estas empresas: "la construcción y explotación de instalaciones inmobiliarias complejas, como centros turísticos".

<sup>84</sup> VOGELER RUIZ, C.: *Timesharing o tiempo compartido*. En La Actividad Turística Española en 1997 (edición 1998), Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo (AECIT), Madrid, 1999, p. 91.

adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido”, y que según hemos dicho tiene como principal objetivo la protección del consumidor en el momento de la adquisición del producto, dejando en manos de los estados miembros la regulación específica del sector. La Directiva establece como principios básicos:

- La existencia de un período de reflexión mínimo de 10 días durante el cual el comprador se puede retractar sin penalización alguna.
- La prohibición expresa de que los vendedores reciban anticipos a cuenta de la compra.
- La obligación, para el vendedor, de proporcionar información documental sobre el complejo turístico antes o en el momento de la adquisición.
- El contrato deberá contener tanto las condiciones generales como las particulares en el idioma del comprador.

Principios que han sido recogidos en la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, que entró en vigor el pasado 5 de enero de 1999. Ley que por otra parte prohíbe expresamente la utilización del término “multipropiedad”, que se venía usando hasta el momento, para evitar confusiones sobre la naturaleza de este derecho.

En los pocos meses que lleva en vigor la citada Ley, ya ha sido objeto de críticas, como la expresada recientemente por el Colegio de Notarios de Madrid, que predicen un alto grado de incumplimiento de la misma por el exceso de formalismos y algunas graves omisiones como la falta de regulación de la sociedad de servicios, el silencio respecto a las consecuencias en la extralimitación en el uso del turno y las consecuencias por la falta de pago de las cuotas.

También las Comunidades Autónomas más turísticas disponen de legislación propia, incluso con anterioridad a la estatal, es el caso de las Comunidades de Canarias<sup>85</sup> y Baleares<sup>86</sup>, y Andalucía está tramitando su Ley de Turismo, donde se incluye la actividad de alojamiento en régimen de tiempo compartido.

Por el momento no existen estadísticas nacionales sobre esta actividad, sólo datos elaborados a escala mundial o europea donde se proporcionan datos sobre España, estimándose que en 1997 cerca de 8 millones de turistas utilizaron esta modalidad de alojamiento, de los que 1,8 millones eligieron España como destino, lo que representa más del 20% del total, y convierte a nuestro país en el segundo país receptor de turismo de *timesharing*, después de los Estados Unidos<sup>87</sup>.

Actualmente existen en España 470 complejos turísticos de tiempo compartido, situándose la mayoría en las Canarias con un 50,7% del total, seguida de la Costa del Sol con un 30,2%, Levante con un 9,8% y Baleares con un 8,2%.

---

<sup>85</sup> Decreto 272/1997, de 27 de noviembre, sobre la regulación de los alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido en la Comunidad Autónoma Canaria.

<sup>86</sup> Decreto 117/1997, de 6 de septiembre, por el que se regulan determinados aspectos del aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles en el ámbito de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

<sup>87</sup> Fuente: Organización para el Tiempo Compartido Europeo (OTE), 1998.

### 3.4. Las ciudades de vacaciones

Las ciudades de vacaciones son establecimientos cuya situación, instalaciones y servicios, permiten a sus clientes el disfrute de sus vacaciones en contacto directo con la naturaleza, facilitándoles por un precio global hospedaje en régimen de pensión completa, junto con la posibilidad de practicar deportes y participar en diversiones colectivas. El ejemplo más conocido es en España es el *Club Méditerranée*.

Están reguladas por la Orden Ministerial de 28 de octubre de 1968, por la que se aprobaba la ordenación turística de las Ciudades de vacaciones.

Últimamente se está implantando una variante de las ciudades de vacaciones conocida como *All inclusive*, que están poniéndose en práctica por las grandes cadenas hoteleras internacionales, y que combina el establecimiento hotelero con la ciudad de vacaciones, y consiste en ofrecer un paquete que incluye todos los servicios: comida y bebida, instalaciones deportivas, principalmente acuáticas como vela, *windsurfing*, esquí acuático, submarinismo, etc., incluyendo también los cursos de aprendizaje.

Pese a todo, este producto turístico no ha tenido en España el éxito esperado como lo demuestra el hecho de que sólo existan trece ciudades de vacaciones en nuestro país. Algunos autores<sup>88</sup> opinan que su reglamentación específica debería desaparecer e integrarse en otro tipo de alojamiento.

Además de los alojamientos indicados, existen otros establecimientos sin regulación específica, como son: albergues, residencias de tiempo libre,

---

<sup>88</sup> BAYÓN MARINÉ, F.: *La legislación turística*. En "50 años del turismo español...", op. cit. p. 321.

balnearios, etc., generalmente dedicadas al turismo social y propiedad de instituciones privadas (clubes, sindicatos) o de la Administración.



#### 4. LA INDUSTRIA DE LA RESTAURACIÓN

Los restaurantes también forman parte de la oferta turística, desde esta perspectiva se refiere a ellos la normativa legal, que al igual que ocurre con los hoteles y algunos establecimientos extrahoteleros, tienen una doble regulación la estatal y la de la Comunidad Autónoma correspondiente, si bien la primera sólo se aplicará a falta de legislación autonómica, o de forma subsidiaria.

En el ámbito estatal están regulados por la Orden Ministerial de 17 de marzo de 1965, por la que se aprueba a la ordenación turística de restaurantes, modificada parcialmente por las Órdenes de 29 de junio de 1978 y 10 de junio de 1981.

La Orden de 17 de marzo de 1965 establece el concepto de restaurante; los clasifica por categorías: lujo, 1ª, 2ª, 3ª y 4ª, identificados con 5, 4, 3, 2 y 1 tenedor respectivamente; describe los servicios e instalaciones mínimas según categorías y establece los criterios de apertura, publicidad de los precios, etc.

Las distintas Comunidades Autónomas, a medida que han ido recibiendo las competencias en materia turística han ido legislando sobre la materia. Estas reglamentaciones al ser más recientes, reflejan mucho mejor, que la legislación estatal, la situación actual del sector.

Pero la normativa en vigor no ampara a toda la oferta de restauración existente, sino que queda limitada a "el servicio de comidas y bebidas que se van a consumir dentro del propio local" con lo que queda fuera casi toda la nueva restauración que simultanea el consumo en el local con el servicio a domicilio, tampoco incluye la industria de la restauración para colectividades, más conocidos por el término inglés de *catering*, que nosotros sí vamos a considerar.

Tampoco es de aplicación a todos los restaurantes de los hoteles, sino que depende de su forma de explotación. Si se explota como restaurante autónomo le serán de aplicación las normas vigentes para restaurantes, sin embargo si se explota como un servicio hotelero, aunque pueda ser utilizado por personas no alojadas, le serán de aplicación las normas establecidas para los establecimientos hoteleros. Esto no es sino una muestra más de la confusión reinante en el sector.

Con independencia de su regulación legal, en el subsector restauración conviven explotaciones económicas muy diferentes, que a veces sólo tienen en común el hecho de servir comidas, y que todas ellas responden a la definición general (que no legal) de restaurante: Son aquellos establecimientos mercantiles que sirven comidas y bebidas para ser consumidas dentro o fuera del local, a cambio de un precio.

En esa definición caben diferentes conceptos de negocio:

1. *La restauración tradicional* o clásica, formada por los restaurantes que suelen ofrecer un servicio completo de alimentos y bebidas en almuerzos y cenas.

En esta categoría también se incluyen los restaurantes de los hoteles, los *grills*, mesones, las casas de comida, etc.

Hoy por hoy, es la modalidad de restauración más extendida en España, aunque las nuevas fórmulas están empujando con fuerza.

2. *La restauración renovadora*, donde incluimos cualquier otra fórmula de restauración con una visión más empresarial del negocio, tales como:

- Los restaurantes de comida rápida (*fast food*), especializados en el servicio de un producto único y novedoso como plato principal de su oferta gastronómica, para ser consumida dentro o fuera del local. Pertenecen a esta modalidad la mayoría de los establecimientos franquiciados de comida rápida (pizzerías, hamburgueserías, bocadillerías,...)
- Los restaurantes temáticos: que son aquellos restaurantes cuyo ambiente, decoración y oferta gastronómica giran en torno a un tema concreto, ya sea la música, el cine, la moda o los deportes.

3. *La restauración para colectividades (catering)*: fórmula de restauración consistente en la preparación de comidas para ser consumidas fuera del lugar de producción. La actividad del *catering* no se limita a la preparación de la comida, sino también de su empaquetado, provisión de la vajilla y traslado al lugar de consumo.

Los cambios en los hábitos de vida y consumo están provocando grandes cambios en la demanda de alimentación fuera del hogar, que a su vez repercute en toda la oferta de restauración, pero sobre todo se está dejando notar en las nuevas formas de restauración y en la colectiva. La consideración del elemento tiempo junto a la capacidad adquisitiva, están modelando un nuevo escenario, caracterizado por:

- El estancamiento del sector de bares y restaurantes considerados como tradicionales.
- El desarrollo de nuevos modelos de restauración que intentan dar respuesta a la demanda y donde la rapidez del servicio y el precio son fundamentales.

- Aparición de un prometedor sector dedicado a la elaboración y *servicio de comida para colectividades*.
- Consolidación de una oferta de restaurantes de calidad en los hoteles, especialmente en los de cuatro y cinco estrellas.

Sobre todas las características anteriores, pesa un denominador común, el crecimiento de la restauración que está en manos de las cadenas de restaurantes o de grandes sociedades, y la pérdida de peso específico de las iniciativas independientes y familiares que ha sido, hasta hace poco tiempo el patrón del sector.

El futuro no se presenta muy prometedor para la restauración tradicional, temiéndose una reducción del número de establecimientos por la inercia a cambiar métodos de trabajo y la no muy buena relación calidad-precio. La elaboración artesanal ha quedado obsoleta y se deben introducir nuevas tecnologías, racionalizar los procesos de producción y optar por la especialización, si quieren competir con las grandes cadenas de restaurantes.

A favor de los restaurantes tradicionales están: un trato más amable y personalizado que fideliza al cliente, el hecho de tratarse de lugares tranquilos donde el cliente busca la calidad del producto y la buena cocina. Todas estas ventajas pretenden ser mantenidas, por aquellos restaurantes tradicionales que están intentando mejorar su competitividad acercándose a las fórmulas de gestión de los nuevos.

#### 4.1. Evolución económica del sector

Ya nos hemos referido a la dificultad de realizar un estudio económico o estadístico, por separado, de cada una de las actividades que componen el sector hostelería, agrupado en tres grandes subsectores: alojamiento, restauración y establecimientos de bebidas, toda vez que en las explotaciones hoteleras se producen de forma conjunta todas esas actividades. Es quizás este el motivo por el que el análisis macroeconómico del sector se realicen conjuntamente para todas las actividades.

Al sector restauración le ocurre algo parecido a lo que hemos comentado del sector hotelero: que pese a su importancia en la economía del país, no está suficientemente valorado, lo que se refleja en la escasez de investigaciones y estudios dedicados al mismo. Normalmente la cantidad de estudios dedicados a un sector económico están en consonancia con su peso específico en la economía del país, pero en el caso que nos ocupa no se cumple esta proporción. Sólo están disponibles las cifras publicadas en los Anuarios de la Secretaría General de Turismo y los estudios del sector realizados por Figuerola Palomo<sup>89</sup>.

De los datos estadísticos publicados se deduce la importante económica del sector, y el crecimiento experimentado en los últimos años, muy por encima del de otras actividades similares, o del crecimiento económico general del país.

En el cuadro nº 28 se observa como el número de restaurantes existentes en España casi se ha multiplicado por tres en el período 1975-

---

<sup>89</sup> FIGUEROLA PALOMO, M.: *El sector de restaurantes*. En "La Actividad Turística Española en 1997" Edición 1998, Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo, pp. 113-121 (y las ediciones de los años anteriores de la misma publicación anual). Y *Los sectores de la restauración en 1997*, Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares (y las ediciones de los años anteriores de la misma publicación periódica).

1997, crecimiento que se ha producido sobre todo en los restaurantes de inferior categoría, observando un descenso en los de una categoría superior, la razón de este descenso puede estar en la reclasificación voluntaria que han realizado para situarse en tramos de inferior presión fiscal, sin que en muchos casos haya supuesto una disminución de la calidad. También podemos observar como el crecimiento se ha ralentizado en los últimos años.

**CUADRO Nº 28**  
**EVOLUCIÓN DEL SECTOR RESTAURANTES EN ESPAÑA**

<i>Años</i>	<i>5T</i>	<i>4T</i>	<i>3T</i>	<i>2T</i>	<i>1T</i>	<i>Total</i>
1975	41	441	1.760	8.652	10.642	21.536
1980	44	338	2.081	11.326	13.592	27.381
1985	31	356	1.780	16.971	18.088	37.227
1990	31	252	1.575	22.705	25.492	50.055
1995	17	290	1.155	25.816	31.608	58.886
1997	17	300	1.200	26.553	32.512	60.582

FUENTE: Secretaría General de Turismo y Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares.

Como es natural este crecimiento se ha visto reflejado en el número de plazas disponibles, si bien, desde 1980, su dimensión media se ha mantenido estabilizada en torno a los 60 comensales (ver cuadro nº 29):

**CUADRO Nº 29**  
**EVOLUCIÓN DE LA CAPACIDAD**  
**DE LOS RESTAURANTES**

<i>Años</i>	<i>Plazas</i>	<i>Dimensión media</i>
1975	1.203.667	55.9
1980	1.660.485	60.6
1985	2.208.562	59.3
1990	3.020.441	60.3
1995	3.544.937	60.2
1997	3.657.015	60.4

FUENTE: Secretaría General de Turismo y Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares.

Es un sector con gran capacidad de empleo, aunque es aquí donde los estudios son menos fiables, por la gran cantidad de personal no asalariado que trabaja en el mismo. Las estimaciones más modestas realizadas por el INE en la Encuesta de Población Activa (EPA) en 1995, estimaban el empleo de restaurantes y bares, en cerca de las 600.000 personas, otras encuestas, como las realizadas en las Tablas Intersectoriales de la Economía Turística (TIOT/1992) o el estudio sobre la Renta Nacional realizado por el Banco Bilbao Vizcaya en 1991, lo situaban en torno a las 700.000 personas ocupadas.

En cuanto a la producción, en un estudio realizado en 1985 por American Express sobre los restaurantes en España, se estimaba en 719.609 millones de pesetas, con un ingreso medio de 0,326 millones, lo que suponía el 1,37 por ciento del valor de la producción generada en España en ese año. Teniendo en cuenta el incremento ponderado de la oferta y el incremento de los precios en el sector de la hostelería, puede estimarse que en 1997 la producción ha ascendido a 2.274.627 millones de pesetas, con un ingreso medio de 0,622 millones, lo que supone el 1,76 por ciento del valor de la producción generada en España en ese año<sup>90</sup>.

Otro dato a considerar para el mejor conocimiento del sector, es el referido a la estructura de sus costes de explotación, que según diversas fuentes (Encuesta del INE, TOIT/92 y Federación Española de Restaurantes) es el siguiente:

---

<sup>90</sup> Véase: FIGUEROLA PALOMO, M.: *El sector de restaurantes...*, op. cit., p. 119.

**CUADRO Nº 30**  
**ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y**  
**GANANCIAS DE LOS RESTAURANTES**  
 (% sobre el valor de la producción)

	<i>Encuesta INE/89</i>	<i>TIOT/92</i>	<i>FER/1997 Estimación</i>
VALOR DE LA PRODUCCIÓN	100,0	100,0	100,0
- CONSUMOS EXTERNOS	(60,0)	(54,0)	(55,0)
= VALORES AÑADIDOS	40,0	46,0	45,0
- Gastos de personal y otros		(31,2)	(30,7)
= EXCEDENTE BRUTO EXPLOTACIÓN		14,8	14,3



#### **4.2. La restauración rápida (*fast food*)**

Nos encontramos en un sector en que hoy prima la restauración que hemos denominado tradicional, siendo todavía minoritarias las nuevas fórmula de restauración, aunque avanza a pasos agigantados, y sus modelos de gestión tratan de ser copiados por aquellos restaurantes clásicos que pretenden ser competitivos.

Los restaurantes de comida rápida son un conjunto de establecimientos mercantiles dedicados a la preparación y venta de comida y bebida, con una variedad muy limitada, que suele ser solicitada y servida por el mismo cliente para ser consumida en el propio local o fuera de él. En algunos casos, también puede ser servida a domicilio.

Son muchas las diferencias existentes entre restauración tradicional y la restauración rápida, también conocida por el término inglés *fast food*: la forma de gestionarse, los procesos productivos, el tipo de empleo generado, la estructura de sus costes, los precios de venta, el tipo de clientes, etc., aspectos que casi siempre juegan a favor de los nuevos restaurantes. Casi todas estas diferencias están relacionadas con el hecho de formar parte de una cadena de restaurantes.

En cuanto a la forma de gestionarse, mientras en la restauración rápida utiliza la informática de forma generalizada y aplica técnicas de gestión empresarial con el objetivo de rentabilizar el negocio, en la restauración tradicional es mayoritaria la autogestión no profesional, puesto que, en gran medida, se trata de negocios familiares que buscan el autoempleo.

Otra diferencia importante entre ambos tipos de restauración está en la estructura de los costes, mucho más reducidos en la restauración rápida,

pese a que entre sus costes aparecen conceptos que no se dan en los restaurantes tradicionales, como son: estudios de mercado, *royalties* por formar parte de una cadena franquiciadora y una mayor carga financiera por tratarse, casi siempre, de establecimientos muy jóvenes.

La reducción de costes se ha conseguido gracias a la existencia de centrales de compras para toda la cadena, un control más estricto de la materia prima, el uso generalizado de la congelación, la cocina diferida y de ensamblaje, la utilización de las nuevas tecnologías en los procesos de producción, la aplicación de procesos de elaboración muy marcados con los que consiguen homogeneizar el producto y aumentar la rapidez en el servicio.

Estos menores costes se han visto reflejados en menores precios de venta, que junto con la rapidez del servicio, ha ayudado a abrir el mercado a un nuevo tipo de clientes: el público joven con poca capacidad adquisitiva y que dedican poco tiempo a comer y más tiempo al ocio.

Por otra parte, la restauración rápida ha roto con algunos esquemas clásicos, como el servicio de mesa y la atención por camareros, y ha dado paso a otras fórmulas como la comida para llevar o el servicio a domicilio que ha generado nuevas oportunidades de negocio.

Pero no todo son ventajas en esta modalidad de restauración, también se corre el riesgo de trivializar la oferta al amparo de la fiebre creativa y saturar el mercado. Y por otro lado están apareciendo problemas con el marco legal, que ha empezado a poner trabas que restan flexibilidad al desarrollo y evolución normal de la actividad.

La situación y evolución de los restaurantes de comida rápida en el período 1994-1996, ha sido el siguiente:

**CUADRO Nº 31**  
**LA RESTAURACIÓN RÁPIDA EN ESPAÑA**

<i>Segmentos</i>	<i>Establecimientos</i>		<i>Comidas servidas (millones)</i>		<i>Comidas servidas por establ. y día</i>		<i>Cifra de ventas (millones de ptas)</i>	
	1994	1996	1994	1996	1994	1996	1994	1996
CADENAS:	604	776	106	143	-	-	55.560	79.870
- Hamburguesas	242	265	60	73	872	758	33.500	42.113
- Pizzas	75	83	7	7	237	238	2.900	3.132
- Bocadillos	161	315	24	43	395	3.756	10.673	23.896
- Pollo	57	64	5	7	298	313	3.187	4.680
- Otros	69	49	11	12	357	363	5.300	6.049
INDEPENDIENTES	326	304	44	41	370	370	23.540	24.310
<b>TOTAL</b>	<b>930</b>	<b>1080</b>	<b>150</b>	<b>184</b>	<b>441</b>	<b>467</b>	<b>79.100</b>	<b>104.180</b>

FUENTE: Consultora Gira

#### **4.3. Las empresas de restauración para colectividades (*catering*)**

Las empresas de restauración para colectividades (ERC) más conocidas por el término inglés *catering*, son aquellas cuya actividad consiste en la preparación de comidas para ser consumidas fuera del lugar de producción.

La actividad del *catering* no se limita a la preparación de la comida, sino también de su empaquetado, provisión de la vajilla y traslado al lugar de consumo, lo que presupone la existencia de almacenes, cámaras especiales y medios de transporte adecuados para la conservación y distribución de los alimentos.

Ha sido tradicional en estas empresas la preparación de comidas para ser servida en algunos medios de transporte, principalmente líneas aéreas y ferrocarriles, pero hoy su clientela está mucho más diversificada, pues muchas colectividades que antes autogestionaban el servicio de alimentación de sus miembros, están externalizando esta actividad a favor de los *caterings*, es el caso de centros de enseñanza, hospitales, grandes empresas, el ejército, los centros religiosos e incluso instituciones como las prisiones, están recurriendo a las empresas de restauración para colectividades.

Con el proceso de externalización, se está reconociendo que las empresas de restauración para colectividades están mejor preparadas para elaborar, conservar, distribuir y servir alimentos y bebidas a colectividades. Para atender a este nuevo mercado, las empresas dedicadas a este tipo de restauración han realizado en los últimos años importantes inversiones, tanto en la construcción y renovación de sus cocinas centrales, como en la formación del personal, aplicación de medidas para mejorar los niveles de higiene y calidad del menú y adquisición de material de conservación y transporte, sin menoscabo de

mejorar las instalaciones de cocinas y comedores de sus clientes, si fuera necesario<sup>91</sup>.

La evolución en la actividad de los *caterings*, que puede verse en el cuadro nº 32, muestra un crecimiento sostenido, llegando en 1996 a servir 263 millones de comidas.

**CUADRO Nº 32**  
**EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE LAS EMPRESAS DE**  
**RESTAURACIÓN PARA COLECTIVIDADES EN ESPAÑA**

	1985	1990	1994	1996
Millones de comidas	150	206	247	263

FUENTE: Consultora Gira

Pero el mercado de la restauración para colectividades en España es muy superior a las cifras recogidas por el cuadro (920 millones de comidas servidas en total en 1996), toda vez que se encuentra repartido entre las empresas de restauración para colectividades y la restauración autogestionada por el propio centro que cuenta con instalaciones para elaborar y servir comida; y pese a que la autogestión está en franco declive por la tendencia actual de las entidades, tanto públicas como privadas, a externalizar aquellas actividades no básicas, la cuota de mercado que está en manos de las empresas de restauración para colectividades es minoritaria (véase cuadro nº 33):

---

<sup>91</sup> ARENILLAS DE LOS RÍOS, J.: *La restauración colectiva en España*. En Anuario Empresarial IH del Turismo y la Hostelería, 1998, p. 93.

**CUADRO Nº 33**  
**RESTAURACIÓN COLECTIVA:**  
**REPARTO DEL MERCADO EN 1996**

<i>Tipo de restauración</i>	<i>Comidas servidas</i>
Catering (empresa de restauración para colectividades)	27,93%
Restauración autogestionada	72,07%

FUENTE: Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares

El mercado total de la restauración colectiva global ha crecido mucho más lentamente que el de las empresas de restauración para colectividades, incluso en los últimos años se han producido reducciones importantes en algunos colectivos, como es el caso de los comedores escolares y el ejército, que han notado el descenso de la natalidad, pero estos descensos se han compensado, en parte, con la aparición de nuevos colectivos. La media de las comidas servidas en España, 23 comidas por habitante, está muy por debajo de la media Europea, 46 comidas por habitante, y muy lejos de países de nuestro entorno, como Francia, Países Bajos o Reino Unido, con medias de 64, 57 y 56 comidas por habitante respectivamente. Sin embargo, el mercado español en manos de las ERC está por encima de la media europea, la razón de esta aparente contradicción, está en que aunque el mercado se ha mantenido, se está produciendo una redistribución de las cuotas de mercado a favor de las empresas de restauración para colectividades.

Según datos de 1996, los colectivos que utilizan la restauración colectiva (ERC y autogestión) son: los centros hospitalarios en primer lugar (46%), seguidos de los centros de enseñanza (26%) y los comedores de empresas (9%), el 19% restantes se reparten entre otros colectivos como son el ejército, las prisiones, y las entidades religiosas<sup>92</sup>.

<sup>92</sup> Los datos numéricos que estamos manejando proceden de diversas fuentes: Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares; Anuario Empresarial IH del Turismo y de la Hostelería, 1998, que a su vez utilizan datos elaborados por la Consultora Gira o por Catering Service.

Lógicamente esos porcentajes no se corresponden con la actividad desarrollada por las empresas de restauración para colectividades, que participan en distinta proporción en cada uno de los segmentos, por ejemplo el mercado de los comedores de empresa está mayoritariamente en manos de los *caterings* (61%), siendo bastante más baja la participación de los mismos en la enseñanza (39%) o en los hospitales (32%).

Refiriéndonos ya exclusivamente a las empresas de restauración para colectividades, las ventas de las principales sociedades de restauración colectiva que operaban en España en 1996, eran:

**CUADRO Nº 34**  
**VENTAS DE LAS PRINCIPALES EMPRESAS DE**  
**RESTAURACIÓN PARA COLECTIVIDADES (\*)**

<i>Sociedades</i>	<i>Ventas</i> <i>(en millones de pesetas)</i>	<i>Nº de comidas servidas</i> <i>(en miles)</i>
Eurest Colectividades	10.710	18.310
Aramark	8.923	21.455
Coemco-Sodexho	8.350	19.960
Grupo Seruni3n	6.800	17.785
Socersa (Grupo Eurest)	5.676	10.410
G.R. Servicios Hoteleros	4.050	15.330
Osesa	2.592	6.549
Vanyera	2.300	5.260

FUENTE: *Catering Service*

(\*) Algunas de estas sociedades tambi3n operan en otras formas de restauraci3n por lo que su cifra total de negocios es superior.

Entre las empresas pertenecientes a este sector se observa una creciente concentraci3n, estando el mercado en manos de unas pocas empresas, la mayoría de car3cter multinacional, encabezadas por Eurest Colectividades, perteneciente a la multinacional *Compass Group*, que ha absorbido recientemente a Socersa. El primer grupo espa3ol que aparece en el cuadro nº 34 es Seruni3n. La situaci3n descrita no s3lo se da en el mercado espa3ol, sino que es el patr3n de todo el mundo.

Una característica básica del sector es la fuerte competencia en materia de precios, lo que hace muy difícil la entrada en el mismo, aunque esporádicamente entran en el mercado pequeñas empresas que operan al margen de la ley, compitiendo deslealmente y ofreciendo productos a muy bajo precio, muchas veces de mala calidad y elaboradas con escasas condiciones higiénico-sanitarias.

Según opinión del sector, la fuerte competencia en precios se acentúa en el sector público, ya que la Ley de Contratos con el Estado ha acabado convirtiendo los concursos públicos en una mera subasta, a la baja en el caso de pagar los servicios, o al alza de mediar cánones e inversiones; lo que unido a la falta de transparencia de la Administración para aportar datos relevantes para la correcta evaluación del negocio, así como la insuficiente información sobre los criterios de evaluación, está favoreciendo la entrada de aventureros que, aparte de enturbiar el mercado, crean una mala imagen profesional del sector<sup>93</sup>.

La reducción de precios junto con el aumento de los costes, por la necesidad de contar con personal cada vez más cualificado y la incorporación de nueva tecnología, ha tenido como consecuencia una importante reducción de los márgenes.

Las nuevas tecnologías que se están incorporando son: la técnica del vacío, la refrigeración con célula rápida, las cocinas centrales, así como una adecuada planificación logística, que mejorarán la calidad de los productos y la rentabilidad del sector.

La estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias de las principales empresas del sector es el siguiente:

---

<sup>93</sup> FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE RESTAURANTES, CAFETERÍAS Y BARES (FERCB): *Los sectores de la restauración en 1997*. Madrid, septiembre de 1998, apdo. 5.2.



**CUADRO Nº 35**  
**ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y**  
**GANANCIAS DE LAS EMPRESAS DE RESTAURACIÓN**  
**PARA COLECTIVIDADES**  
(% sobre el valor de la producción)

VALOR DE LA PRODUCCIÓN	100,0
- Costes externos	(50,9)
= VALOR AÑADIDO	49,1
- Gastos de personal	(44,3)
- Amortizaciones y provisiones	(3,7)
= EXCEDENTE BRUTO EXPLOTACIÓN	1,1

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de la FERCB.

De cara al futuro, estas empresas se plantean el dilema de elegir entre especialización o diversificación, las grandes se están inclinando por la diversificación, ampliando sus actividades o otras colaterales (limpieza, lavandería, mantenimiento...), en lo que denominan gestión integral del servicio. Pero también existen multinacionales especializadas.

Y como ya hemos comentado en repetidas ocasiones, la creciente externalización de servicios que se está produciendo en todos los sectores, puede ser un fenómeno dinamizador para las empresas de restauración para colectivos; aparte de los nuevos segmentos del mercado que están apareciendo como son: la atención domiciliaria, las residencias de la tercera edad y los jurados y tribunales.

#### **4.4. El subsector de cafeterías y bares**

Aunque tratemos a estos establecimientos de forma conjunta, administrativamente existe diferenciación entre las cafeterías y los bares, estando marcados los servicios que pueden prestar cada uno de ellos, y las instalaciones con que deben contar.

Las cafeterías son aquellos establecimientos mercantiles que además de servir al público, mediante precio, helados, batidos, refrescos, infusiones y bebidas en general, principalmente en la barra o mostrador, pueden servir platos fríos y calientes, simples o combinados, confeccionados de ordinario a la plancha para refrigerio rápido. En esta categoría también se incluyen cervecerías y similares.

En el ámbito estatal, están reguladas por la Orden de 18 de marzo de 1965 (modificada parcialmente por la Orden de 28 de junio de 1978) que las clasifica en tres categorías: especial, 1ª y 2ª, si bien esta legislación se ha visto afectada por las transferencias a las Comunidades Autónomas que tienen legislación propia.

Se distinguen de los restaurantes en que en éstos las comidas son más elaboradas y están pensados para ser servidos en una mesa.

El subsector cafeterías, como todo el sector de la hostelería ha experimentado un importante crecimiento en las últimas décadas. La razón del crecimiento está, según los expertos<sup>94</sup>, en su mayor capacidad de adaptación al ritmo de vida actual donde se dedica menos tiempo a comer y se demanda rapidez en el servicio. El crecimiento global durante el período 1975-1997 ha

---

<sup>94</sup> Ibídem, apdo. 1.7.

sido del 159% con una tasa interanual de crecimiento del 4,4%, cifra que demuestra el dinamismo del sector (véase cuadro nº 36).

**CUADRO Nº 36**  
**EVOLUCIÓN DEL SECTOR CAFETERÍAS**

<i>Años</i>	<i>Establecimientos</i>	<i>Capacidad</i>	<i>Dimensión media</i>
1975	4.945	339.005	68,6
1980	6.487	421.156	64,9
1985	8.523	557.801	65,4
1987	9.969	606.852	62,6
1995	12.094	725.640	60,0
1997	12.787	787.684	60,9

FUENTE: Secretaría General de Turismo y Federación Española de Cafeterías y Bares.

La Orden de 18 de marzo de 1965 referida a las cafeterías, incomprensiblemente se olvidó de otros establecimientos muy parecidos: los bares, cafés, salas de fiesta, *clubs* y similares. Años después, otra Orden, la de 14 de junio de 1970 resolvió el problema asimilándolos a los restaurantes y aplicándoles la normativa de 17 de marzo de 1965.

Los bares son establecimientos que disponen de barra y, en algunos casos, de servicio de mesa para proporcionar al público, mediante precio, bebidas acompañadas o no de tapas para aperitivos, y bocadillos fríos o calientes, para ser consumidos en el mismo local.

El grupo de los bares está caracterizado por su gran heterogeneidad, pues lo integran establecimientos como: bares, cafés, *clubs*, las antiguas tabernas y otros establecimientos con distintas denominaciones según la región donde se ubiquen. Es el grupo hostelero que cuenta con un mayor número de establecimientos, generalmente pequeñas empresas atendidas en su mayoría por el dueño y su familia; y es el grupo que presenta mayor dificultad en su

valoración estadística, pues ha desaparecido la obligatoriedad del censo, con lo cual los datos disponibles proceden de estimaciones más o menos fiables (véase cuadro 37).

**CUADRO Nº 37  
CAFÉS Y BARES**

<i>Años</i>	<i>Nº Establecimientos</i>
1975	129.627
1980	136.810
1985	149.600
1990	185.177
1995	213.987
1997	229.215

FUENTE: Federación Española de Restaurantes,  
Cafeterías y Bares

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **LA NORMALIZACIÓN CONTABLE**

**(Una necesidad para el sector de la hostelería)**

## **1. CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE**

Nos parece imprescindible realizar una descripción, aunque sea breve, de la normalización contable, puesto que el fin último de este trabajo es proponer la normalización contable de un sector concreto, el de hostelería.

Hasta hace relativamente poco tiempo, el sector hostelería ha estado formado por pequeñas y medianas empresas, muchas de ellas familiares, que no necesitaban de la información contable para saber lo que estaba ocurriendo en su negocio; pero el crecimiento, concentración y salida a Bolsa de las empresas del sector ha incrementado de forma importante los posibles usuarios y por tanto la necesidad de elaborar una información normalizada, al mismo tiempo que adaptada a los problemas específicos de estas empresas.

Partiendo de que la contabilidad es un sistema que informa de la actividad económico-financiera de las empresas, no existiendo un desarrollo económico equilibrado sin la transparencia de las transacciones empresariales, y teniendo en cuenta la no coincidencia entre los que elaboran la información contable y los usuarios de la misma. Se hace necesario que dicha información utilice un lenguaje común, además de incorporar ciertas garantías en el proceso de elaboración de la información en defensa de los intereses de los usuarios.

Pues bien, normalizar la contabilidad significa implantar un lenguaje común con el fin de facilitar las comunicaciones entre las personas que intervienen en el proceso contable. La normalización da lugar a la creación de un modelo contable general que unifica conceptos, criterios de elaboración y presentación y permite distintos usos dependiendo de quienes sean sus receptores.

Tal como afirma Rivero Torre<sup>95</sup>: *la normalización aparece como una condición a cumplir por un modelo contable.*

Este modelo contable normalizado, además de representar la realidad de la empresa de cara al exterior, debe ser útil a la propia empresa como instrumento para la planificación y el control de la gestión; es esta la opinión mantenida por numerosos autores que se han pronunciado al respecto<sup>96</sup>.

Con la normalización se consiguen documentos comprensibles y homogéneos gracias a la utilización de una terminología equivalente, que informan de las relaciones financieras de la empresa con sus partícipes, acreedores y otros agentes económicos; permitiendo la comparación entre empresas o en distintos momentos de la vida de la empresa.

Todas estas características de la normalización contable, que hemos subrayado, son utilizadas por distintos autores cuando se manifiestan sobre la normalización de la contabilidad.

Para Norverto Laborda: *La normalización contable favorece la comprensión de la información contable, al establecer unos modelos de cuentas anuales elaborados según normas de general aceptación para los*

---

<sup>95</sup> RIVERO TORRE, Pedro: *Contabilidad y normalización*. La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX, Técnica Contable, Madrid 1989, p. 267.

<sup>96</sup> Aunque el establecimiento de normas contables puede estar referido tanto al ámbito externo como al interno; es en la información contable externa donde la normalización ha alcanzado mayor desarrollo, puesto que los usuarios externos, al no intervenir en la elaboración de la información, están más desprotegidos que los internos, que obtienen la información de primera mano. A este respecto puede verse: MONTESINOS JULVE, V.: *Algunas reflexiones sobre la fundamentación teórica de la normalización contable*, Estudios Monográficos de Contabilidad y Economía de la Empresa, ICE, Madrid, 1980, pp. 795-806 y MALLO RODRÍGUEZ, C.: *La contabilidad analítica versus normalización contable*, en Homenaje a C. Cubillo, ICAC, 1997, pp. 403-422.

*usuarios, fijando aclaraciones sobre el funcionamiento de determinadas partidas y facilitando toda la información adicional necesaria*<sup>97</sup>.

Sánchez Fernández de Valderrama indica que: *La normalización persigue unificar criterios, identificar problemas, elaborar terminologías equivalentes; en resumen armonizar la información que producen los sujetos económicos en orden a que ésta sea relevante, comprensible, comparable, dado que en muchas ocasiones es divergente por problemas de comunicación entre los mismos*<sup>98</sup>.

O como afirman Urías y Gutiérrez: *La normalización contable hace referencia al conjunto de normas y principios a los que debe ajustarse el modelo contable para conseguir una homogeneidad que permita las comparaciones tanto en el tiempo como en el espacio*<sup>99</sup>.

Un poco más amplio es el concepto de normalización que dio Brunnet, uno de los primeros autores en profundizar sobre el tema en Europa: *La normalización contable consiste en la unificación de reglas más o menos complejas, aplicadas - bien voluntariamente o en virtud de disposiciones legales o contractuales- para conjuntar empresas relacionadas por una misma actividad o administración, sobre bases uniformes, de su contabilidad, del cálculo de sus precios de venta o la presentación de sus resultados financieros o técnicos, en orden de permitir la comparación o facilitar el estudio de su control, en beneficio de la empresa, de la profesión o de la nación*<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> NORVERTO LABORDA, M.C.: *Proyecto docente*, Madrid, 1995, p. 368.

<sup>98</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1989, p. 23.

<sup>99</sup> URÍAS, J. y GUTIÉRREZ, G.: *Contabilidad - Introducción*, Unidad Didáctica nº 1, tema VI, UNED, Madrid, 1980, p. 11.

<sup>100</sup> BRUNET, A.: *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Dunod, París, 1951, p. 9.



En fin, todas estas definiciones convergen hacia la creación de un modelo contable general y homogéneo que permita la comparabilidad de la información financiera de las empresas en el tiempo y en el espacio.

La comprensibilidad, homogeneidad, comparabilidad, etc., de que venimos hablando, no deben suponer que la normalización contable constituya un reglamento rígido de normas de obligado cumplimiento, sino que debe tener la suficiente flexibilidad en sus propuestas como para adaptarse a distintas situaciones, usuarios o sectores que es lo que nosotros pretendemos. Luego la normalización estará formada por un conjunto de reglas generales, susceptibles de posibles adaptaciones a casos particulares.

En este sentido se pronuncia Rivero Romero, cuando indica<sup>101</sup>:

*La lógica unificación de criterios no ha de traducirse en uniformidad rígida, sino que dicho modelo ha de poseer la amplitud y flexibilidad necesarias para introducir en el mismo las variaciones y adaptaciones que las unidades económicas, las circunstancias y los avances teóricos y prácticos de la contabilidad exijan.*

El término normalización puede considerarse sinónimo de regulación, en cuanto supone una actividad institucionalizada y organizada; así es entendida por Túa y Larriba, que la definen como<sup>102</sup>:

*Una actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a los usuarios de la misma,*

---

<sup>101</sup> RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, Trivium, Madrid, 1990, p. 547.

<sup>102</sup> TÚA PEREDA, J. y LARRIBA DÍAZ, J.L.: *Contabilidad de entidades de depósitos*, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, Madrid, 1986, p. 33.

*un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada posible situación.*

Después de analizar todas estas definiciones, muchas de las cuales llevan implícito el objetivo principal de la normalización, concluimos en que éste es buscar la utilidad de la información para la dirección de la empresa y para todos aquellos que tienen un interés legítimo en la misma, de cara a la toma de decisiones. Este objetivo genérico se puede concretar en otros más específicos, que de acuerdo con Cañibano, López Combarros y Túa, serían<sup>103</sup>:

- Orientar a los expertos contables en cuanto a la forma de confeccionar los estados financieros.
- Suministrar al usuario una guía de los criterios con que se ha confeccionado la información que recibe.
- Guiar al auditor en su tarea de revisión facilitándole un importante punto de referencia con el cual contrastar la fiabilidad de aquellos.

A esta relación de objetivos podríamos añadir algunos más expuestos por Rivero Torre<sup>104</sup>, entre los que estarían:

- Aumentar la eficiencia de la contabilidad como instrumento básico para una gestión racional.
- Lograr que los documentos contables sean un eficaz medio de información en las relaciones financieras entre la empresa, sus

---

<sup>103</sup> CAÑIBANO CALVO, L., LÓPEZ COMBARROS, J.L. y TÚA PEREDA, J.: *Naturaleza y filosofía de los principios contables*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 47, 1985, p. 308.

<sup>104</sup> RIVERO TORRE, P. *Contabilidad y normalización...*, op. cit., p. 267.

participes, acreedores y público en general. Y, por otra parte, lograr también que tales documentos resulten comparables, referida esta comparación tanto a diferentes empresas como a momentos distintos de la misma empresa.

- Racionalizar y unificar los métodos contables de determinados costes para poder:
  - a) Medir correctamente los resultados,
  - b) Señalar los precios de venta remuneradores y
  - c) Eliminar una concurrencia basada en la ignorancia o en la arbitrariedad.
- Hacer que la contabilidad pueda servir de base en las relaciones de la empresa con su personal para establecer sistemas de remuneración, incentivos, participación de resultados, etc.

Y por último, otro de los autores antes citado, Brunnet<sup>105</sup>, considera que los objetivos de la normalización contable pueden ser clasificados en tres categorías:

1ª La terminología explicativa:

- Titulación de las cuentas.
- Contenido de cada cuenta.
- Clasificación y agrupación de las cuentas.

2ª Las reglas de valoración y cálculo:

- Reglas para valorar los diversos elementos del activo y del pasivo.
- Tratamiento para la obtención y cálculo del resultado y

---

<sup>105</sup> BRUNET, A.: *La normalisation comptable...*, op. cit., pp. 10 y ss.

- Cierre del ejercicio

3ª La forma y presentación de los estados contables:

- Estructuras de los documentos externos (balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias).

Más que objetivos de la normalización contable en general, son la descripción del contenido de un plan de cuentas, y normalización y planificación, aunque estrechamente relacionadas no son conceptos idénticos, la planificación contable es una de las posibles manifestaciones de la normalización, pero no la única. La normalización no tiene por qué manifestarse necesariamente con una titulación y codificación de las cuentas, aunque en el caso español, sea este el modelo de normalización por el que se ha optado.

Para el buen funcionamiento de un sistema contable normalizado son indispensables unas condiciones mínimas, que siguiendo a Milot<sup>106</sup>, serían:

- Que las normas estén jerarquizadas, quedando muy claro lo que es obligatorio y lo que no lo es.
- El campo de aplicación debe estar definido de forma clara, porque existen normas aplicables sólo a ciertas entidades.
- Cuando las normas contables estén dispersas en varios textos, debe existir un documento único, o un grupo de documentos homogéneos, que recojan los principios básicos y las normas generales. Este documento único puede ser un texto obligatorio, por ejemplo un plan contable nacional, o una construcción conceptual.

---

<sup>106</sup> MILOT, J.P.: *Evolución de la normalización contable en Francia*, en Homenaje a Carlos Cubillo, ICAC, 1997, p. 34.

- Y por último es conveniente que el sistema sea controlado por una institución u organismo, público o privado, que vele por la correcta adecuación entre las normas emitidas y las necesidades de los usuarios.

## 2. VENTAJAS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

Son muchas las ventajas que proporciona la normalización contable a los distintos estamentos, alguna de ellas ya implícitas en las definiciones dadas, entre las que destacamos las siguientes<sup>107</sup>:

### 1) *Para la dirección de la empresa:*

- Homogeneiza los datos de distintos ejercicios permitiendo su comparabilidad.
- Uniformiza criterios y formas de presentación, lo que facilita su tratamiento informático, mejorando además su comprensión.
- Facilita la elaboración de cuentas consolidadas en los grupos de empresas.
- Simplifica la elaboración de auditorías tanto internas como externas.
- Facilita las fusiones y absorciones de empresas<sup>108</sup>.

### 2) *Para la administración pública:*

- La homogeneidad y comparabilidad de la información suministrada por las empresas, permite obtener agregados homogéneos a escala sectorial, nacional, local, etc., sustituyendo las estimaciones por métodos de cálculo y agregación racionales que operen con cifras reales.

---

<sup>107</sup> Para la enumeración de las ventajas que proporciona la normalización contable, hemos seguido las líneas marcadas por: LAUZEL, P.: *Normalización, racionalización, guías contables* (tomo II del Plan General de Contabilidad de Francia), Compi, Madrid, 1966, pp. 22-26; RIPOLL FELIÚ, Vicente (coordinador) y otros: *Introducción a la contabilidad de gestión*. McGraw-Hill, Madrid, 1993, p. 7 y BLANCO SCHULER, A.: *La normalización contable como instrumento del desarrollo económico*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 34, 1981, pp. 110-112.

<sup>108</sup> No opinamos sobre si este tipo de operaciones son buenas o malas, simplemente constatamos el hecho de que la normalización contable las favorece, al introducir claridad en la información financiera de las empresas que intervienen.

- La contabilidad normalizada contribuye a una gestión tributaria más racional y equitativa, disminuyendo las posibilidades de fraude fiscal y facilitando la labor de inspección fiscal.
- Por otro lado, hoy se hace necesaria la existencia de una contabilidad normalizada para el sector público, dada la importancia de este sector y la mayor transparencia en la gestión que reclama la sociedad.

3) *Para terceros relacionados con la empresa:*

La mayor fiabilidad que la normalización proporciona a la información contable suministrada por las empresas, permite que accionistas, acreedores, proveedores, clientes y cualquier otra persona con intereses legítimos en la empresa, tomen decisiones económicas con toda garantía.

4) *Para trabajadores y sindicatos:*

La normalización facilita la comprensión de la información contable a todos los usuarios, entre ellos a los trabajadores, contribuyendo a la defensa de sus intereses legítimos en la empresa y convirtiéndose en un instrumento importante en la negociación de convenios colectivos, en el cálculo de las participaciones en los beneficios, incentivos a la productividad, o en situaciones anormales como son los casos de expedientes de regulación de empleo, suspensiones de pago u otros análogos.

5) *Para las bolsas de valores:*

La exigencia de transparencia y trato igualitario a todos los accionistas, sólo se consigue si la información contable que reciben las bolsas de valores, de las distintas empresas, es homogénea. De hecho, en casi todos los países se exige la normalización de la información financiera para las empresas que

cotizan en Bolsa. En este sentido, la Federación Internacional de Bolsas de Valores recomienda a todos sus miembros que respeten las normas del IASC (*International Accounting Standards Committee* - Comité Internacional de Normas Contables - ). También conviene destacar la importancia que en algunos países tienen las comisiones de vigilancia del mercado de valores, que velan por el cumplimiento de unas normas mínimas en la elaboración de la información financiera, tal es el caso de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en España o la *Security Exchange Commission* (SEC) norteamericana.



### 3. CRÍTICAS A LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

A pesar de todas las ventajas de la normalización que hemos venido exponiendo, también suscita objeciones, tanto por parte de la empresa como de los profesionales de la contabilidad<sup>109</sup>.

Los principales argumentos que se han esgrimido contra la normalización son:

#### 1) *Exceso de rigidez*

Es uno de los mayores inconvenientes atribuidos a la normalización contable. Los rígidos esquemas que, según sus detractores, supone una normalización con carácter general no pueden dar cabida a las múltiples particularidades jurídicas y económicas, a la diversidad de actividades, estructuras y modos de organización que pueden tener las empresas. Una excesiva rigidez puede llevar a sustituir uniformidad por relevancia, con la consiguiente distorsión del resultado.

Esta objeción queda ampliamente superada por una normalización flexible donde, manteniendo un marco general de objetivos y principios, se dé cabida a posibles adaptaciones sectoriales.

#### 2) *Divulgación innecesaria de información interna de la empresa*

La normalización puede perjudicar la posición competitiva de la empresa, facilitando la acción de la competencia y atentando contra el secreto de los negocios. A este respecto, hay que hacer notar que la

---

<sup>109</sup> Puede verse al respecto: RIVERO TORRE, P. *Contabilidad y normalización...*, op. cit., pp. 269-270.

normalización por sí misma no implica mayor publicidad de la información contable, aunque en aras de la transparencia, se hace necesaria la divulgación, y resulta obvio que la publicidad de la información contable carecería de interés si no estuviera elaborada con criterios uniformes.

3) *Intervencionismo fiscal y económico del Estado*

El mayor o menor intervencionismo del Estado es independiente de la normalización contable, es más, puede que esta última haga más racional, ponderado e equitativo el reparto de la carga fiscal que tienen que soportar las empresas.

4) *Encarecimiento de la información*

Esta crítica hace referencia al coste que implica la puesta en práctica de la normalización contable, costes que son evidentes, pero el ahorro que a la larga supone el tratamiento informático de la información contable, compensa con creces esos costes iniciales.

5) *Favorece la creación de monopolios*

Hay quien opina que la normalización contable, al unificar procedimientos de cálculo ayuda a la formación de monopolios, restringiendo la libre competencia. Pero el orden en que se producen los hechos es justo al revés, los monopolios tienden a unificar procedimientos contables, pero no a la inversa.

6) *Supone un obstáculo al desarrollo de la doctrina y técnica contable*

Son varios los autores, entre ellos Hendriksen<sup>110</sup>, que afirman que la uniformidad que implica la normalización contable traerá consigo una paralización de la iniciativa investigadora en materia contable, al imponer una aplicación estándar de normas preestablecidas. Parece que los hechos contradicen esta afirmación, ya que, en general, la normalización contable ha introducido racionalidad y rigor en la práctica contable, como lo demuestra los múltiples artículos, trabajos y discusiones científicas que han precedido a la aprobación de cualquier norma contable.

Además de las críticas anteriores, la normalización contable ha tenido no pocos obstáculos en su camino:

- Por parte de la empresa, siempre reticente a aplicar normas cuando éstas no son acordes con los objetivos de la gerencia.
- Los inevitables efectos económicos de las normas contables, y
- La diversidad de sistemas contables existentes, con objetivos y criterios no siempre coincidentes.

No se pueden negar los efectos económicos, puesto que la norma contable no es neutral, pero estos efectos podrían reconducirse para alcanzar determinados objetivos macroeconómicos en beneficio de la sociedad en su conjunto.

Para terminar con estos dos epígrafes dedicados a las ventajas e inconvenientes a la normalización, concluimos en que el problema de fondo radica en la búsqueda del difícil equilibrio entre comparabilidad/uniformidad y flexibilidad a la hora de elaborar la información contable.

---

<sup>110</sup> HENDRIKSEN, E.: *Teoría de la Contabilidad*, UTEHA, México, 1974, p. 48.

#### **4. MODELOS DE NORMALIZACIÓN CONTABLE**

La emisión de normas contables no ha sido uniforme ni a lo largo del tiempo ni en los distintos países, sino que son varios los modelos de normalización que existen, siempre influenciados por el entorno económico y sociocultural de cada país.

No hay una única manera de emitir normas. Unas veces la normalización ha estado promovida por la iniciativa privada y otras de la pública; en ocasiones se ha aplicado con carácter general a todas las empresas y en otras no; hay quien opina que las normas deben ser simples recomendaciones de aceptación voluntaria, y quien dice que deben imponerse mediante una disposición legal; sin olvidar la posición intermedia, de los partidarios de que no sea obligatoria, pero que se incentive a las empresas que las aplican mediante ciertas ventajas.

Ordenando las formas más frecuentes de emitir normas contables nos encontramos con los siguientes modelos de normalización:

1) *En atención a su origen:*

a) Normalización privada:

La emisión de normas contables parte de organizaciones o asociaciones profesionales y grupos de empresas. Se trata de una normalización flexible sobre temas concretos y suele tener carácter de recomendación.

La normalización contable privada, se caracteriza por<sup>111</sup>:

- Un escaso nivel de detalle de la legislación mercantil, basada a su vez en un sistema jurídico flexible que tiende más al establecimiento de objetivos que a la regulación prolífica.
- La actividad reguladora está encomendada a asociaciones profesionales cuya coercitividad descansa en el prestigio de la profesión.
- Existencia de numerosos pronunciamientos, sobre temas concretos, con predominio de aspectos sustanciales de la práctica contable.

Esta forma de normalización es propia de los países anglosajones y sus áreas de influencia, que cuentan con una legislación mercantil concisa y flexible, y donde por tradición anteponen el fondo sobre la forma, despreocupándose de la terminología de las cuentas o de los formatos de presentación de los estados contables.

Las normas no son imposiciones sino simples recomendaciones, pero el prestigio de los organismos que las dictan y su aceptación generalizada, ha hecho que en muchas ocasiones sean reconocidas y controladas por organismos públicos. Este es el caso de los Estados Unidos, donde las normas del *Financial Accounting Standards Board* (FASB) son exigidas por la *Security Exchange Commission* (SEC) en la presentación de los estados contables.

En el Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, o incluso en Canadá, el intervencionismo gubernamental ha sido menor.

---

35. <sup>111</sup> TÚA PEREDA, J. y LARRIBA DÍAZ, J.L.: *Contabilidad de entidades...*, op. cit., p.

En el capítulo tercero exponemos un claro ejemplo de este modelo de normalización: el norteamericano sistema uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*).

b) Normalización pública:

Esta modalidad de normalización está muy influenciada por la legislación mercantil. La iniciativa en la emisión de normas parte de algún organismo público, que establece regulaciones muy extensas, auténticas guías contables omnicomprensivas, donde se presta especial atención a la denominación de las cuentas y a los formatos de los estados contables.

Es propia de los países de la Europa continental, con dos variantes, por un lado están los países cuyo principal instrumento regulador es un plan contable, es el caso de Francia, Portugal y España; y por otro, los países que establecen las normas contables a través de las leyes de sociedades, como son Alemania y Bélgica.

Las características más notables de la normalización pública son<sup>112</sup>:

- Existencia de una legislación mercantil proclive a ordenamientos detallados.
- La actividad reguladora está encomendada a instituciones gubernamentales.

---

<sup>112</sup> Ibídem, p. 35.

- Existen cuerpos reguladores omnicomprensivos, en forma de planes de cuentas, que prestan gran atención a cuestiones de forma y ordenamiento contable.

En el capítulo tercero exponemos un claro ejemplo de este modelo de normalización: el plan contable profesional francés para la industria hotelera (*Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôtelière*).

En los últimos tiempos, ambos tipos de normalización están reduciendo diferencias, evolucionando ambas hacia una mayor participación pública, al mismo tiempo que se cuenta con expertos contables y no contables.

## 2) Atendiendo a su obligatoriedad:

### a) Normalización obligatoria:

La norma se establece con rango de ley, siendo obligatorio su cumplimiento para todas las empresas.

### b) Normalización voluntaria:

La norma se establece con carácter de recomendación.

### c) Normalización incentivada:

Es una posición intermedia, donde la norma no es obligatoria, pero se incentiva a las empresas que la apliquen mediante ventajas fiscales, mercantiles o de otro tipo.

3) *Por su amplitud:*

a) Normalización generalizada:

Se establece con carácter general para todas las empresas mediante planes de cuentas.

b) Normalización parcial:

No establecida con carácter general; dentro de esta modalidad distinguimos:

- La normalización impuesta por los estatutos jurídicos de las empresas. Es un caso muy generalizado ya que la legislación mercantil suele imponer modelos y normas de elaboración obligatorias para las cuentas anuales de las sociedades.
- La normalización impuesta para aquellas sociedades que cotizan en el mercado de capitales. Es también un modelo muy extendido ya que prácticamente todos los países regulan las normas de elaboración y presentación de las cuentas anuales de las sociedades cotizadas.
- La normalización impuesta por razón de la actividad de la empresa, que aparece cuando el Estado pretende controlar determinadas actividades por considerarlas un servicio público.

4) *Teniendo en cuenta la mayor o menor flexibilidad:*

a) Normalización flexible:

Cuando la emisión de normas está abierta y éstas pueden ser modificadas con facilidad.



b) Normalización rígida:

Cuando la modificación de la norma es dificultosa porque muchas veces implica cambiar una ley.

5) *Por su ámbito de aplicación:*

- Normalización nacional
- Normalización supranacional
- Normalización internacional.

En la práctica no suele darse una modalidad pura, sino que en un mismo país se dan características de más de un modelo. Actualmente se tiende a un modelo mixto, donde se busca el mayor consenso posible a la hora de emitir una norma, sin que esto llegue a ser, como afirman algunos autores<sup>113</sup>, un mero compromiso político.

En España, por ejemplo, la normalización ha estado promovida por la iniciativa pública pero en su elaboración ha habido un amplio acuerdo con participación de organismos profesionales, del mundo académico y por supuesto de la administración pública.

---

<sup>113</sup> SOLOMONS, D.: *The Politization of Accounting: The Impact of Politics on Accounting Standards*, Journal of Accountancy, 1978, p. 65 y BELKAOUI, A.: *Accounting Theory*, New York, 1985, p. 44-46.

## 5. LAS CONSTRUCCIONES CONCEPTUALES COMO INSTRUMENTO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE

La teoría del marco conceptual, aunque no exenta de problemas, es considerada como una guía adecuada para elaborar normas contables, siguiendo criterios eminentemente económicos, y no necesariamente mercantiles. Se considera más necesaria en aquellos países en que la regulación contable está en manos de los profesionales cuyo único poder de convicción es la racionalidad de la norma, siendo menos necesario en los países de regulación contable pública, en que las normas contables están recogidas en una ley.

Un marco conceptual se debe caracterizar por:

- a) Ser un instrumento de la normalización contable
- b) Tratar de construir una teoría general de la contabilidad.

Hendriksen identifica una teoría contable con todo razonamiento lógico-deductivo<sup>114</sup> fundamentado en un cuerpo de postulados, formulado con el objetivo de servir como marco de referencia para evaluar la práctica contable y como guía para el desarrollo de nuevas reglas y procedimientos, razón por la cual, algunos autores identifican la estructura de marco conceptual con una teoría de la contabilidad.

---

<sup>114</sup>HENDRIKSEN, E.: Establece las siguientes etapas del razonamiento deductivo: 1) La formulación de los objetivos generales o específicos de la presentación de informes financieros; 2) Una declaración de los postulados de contabilidad concernientes al medio económico, político y sociológico en que tiene que operar la contabilidad; 3) Un conjunto de constreñimientos para guiar el proceso razonador; 4) Una estructura, grupo de símbolos o marco en que las ideas puedan expresarse y resumirse; 5) El desarrollo de un juego de definiciones; 6) La formulación de principios o declaraciones generalizadas de política deducidos por el sistema de la lógica y 7) La aplicación de los principios a situaciones específicas y la institución de métodos y reglas de procedimiento.

En: *Teoría de la contabilidad*, op. cit. p. 4.

La estructura de marco conceptual seguirá un itinerario lógico-deductivo que, tomando como punto de partida la descripción de los rasgos esenciales del entorno socioeconómico, deberá contener al menos los siguientes niveles secuenciales<sup>115</sup>:

1. Los fundamentos conceptuales, dentro de los cuales se incluyen:
  - a) La definición de los objetivos de la información contable.
  - b) La delimitación de las características cualitativas que debe tener la información contable para cumplir con los objetivos previstos.
  - c) Las hipótesis contables básicas.
2. Los elementos operativos, que tienen en cuenta tanto los fundamentos conceptuales como la práctica; definiendo los elementos en que se instrumentaliza el proceso:
  - a) Los estados contables.
  - b) Elementos de los estados contables
  - c) Reconocimiento contable.
  - d) La medida de los elementos contables.
3. Los principios contables y las normas operativas detalladas, que constituyen el producto final de todo el modelo.

---

<sup>115</sup>Puede verse: GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual de la contabilidad financiera*, Monografía nº 17 de AECA, Madrid, 1991, p. 45; TÚA PEREDA, J.: *¿Necesitamos un marco conceptual?*, en homenaje a Carlos Cubillo, ICAC, 1997, pp. 213-250 y *Ampliar el marco conceptual de la contabilidad financiera*, boletín nº 40 de AECA, Madrid, 1996, pp.5-9; MARTÍNEZ CONESA, I.: *Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera en España: comparabilidad internacional*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 1996, pp. 80-81 y BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J.: *La herramienta de la normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*, ICAC, Madrid, 1997.

### 5.1. El entorno socio-económico

El punto de partida para la construcción de un marco conceptual, será la descripción de las hipótesis ambientales en que se desenvuelve la empresa, que marcarán los rasgos básicos del sistema contable y en última instancia los principios y reglas contables que se obtengan del proceso deductivo.

Las hipótesis ambientales no pueden ser exportadas sin más a otros países, pues son consecuencia de un entorno irrepetible y deben obtenerse a partir de un razonamiento deductivo, teniendo en cuenta que<sup>116</sup>:

- Se trata de postulados que deben contrastarse con la realidad, verificando su validez para describir el entorno.
- No son leyes atemporales y universales, sino que pueden variar en el tiempo y en el espacio, lo cual justifica las variaciones de las reglas contables según se modifiquen aquellos parámetros.

Opinamos, de acuerdo con autores como Hendriksen<sup>117</sup> y Cañibano, Túa y López<sup>118</sup>, entre otros, que un sistema contable no tiene sentido ni justificación alguna sino es al servicio de un entorno económico concreto, y según escriben éstos últimos *“los rasgos o características de ese entorno condicionan las reglas contables, de manera que existe una clara correspondencia biunívoca entre reglas de un sistema contable y entorno económico en que el mismo se desenvuelve”*.

---

<sup>116</sup>Véase: LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M.: *Contabilidad Financiera*, Editorial AC, Madrid, 1991, p. 6.

<sup>117</sup>HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit., p. 113.

<sup>118</sup>CAÑIBANO, L., TÚA, J. Y LÓPEZ COMBARROS, J.L.: *Naturaleza y filosofía de los principios contables*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 47, 1985, p. 301.

Aspectos tales como el sistema económico en que opera la empresa, el concepto de entidad como sujeto emisor de la información o el usuario de la misma, entre otros, condicionan las reglas finales obtenidas en este proceso lógico.

Las hipótesis de entorno han sido descritas por casi todos los pronunciamientos hechos por instituciones profesionales, por ejemplo, dentro del ámbito norteamericano, el ARS nº 1 de Moonitz<sup>119</sup>, de los catorce postulados que estableció, los cinco primeros eran postulados de entorno:

1. Cuantificación.
2. Intercambio.
3. Entidad.
4. Períodos de tiempo.
5. Unidad de medida

El APB nº 4<sup>120</sup> también enunció una serie de postulados básicos con los que pretendía describir el entorno en que se desarrolla la contabilidad, aunque es muy discutible que algunos de ellos sean realmente postulados ambientales:

1. Entidad contable.
2. Empresa en marcha.
3. Medida de los recursos económicos y de las obligaciones.
4. Períodos de tiempo.
5. Medida en términos monetarios.
6. Devengo.

---

<sup>119</sup> MOONITZ, M.: *The Basic Postulates of Accounting*, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), ARS nº1, New York, 1961.

<sup>120</sup> AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA): *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises*, Accounting Principles Board, Statement nº 4, New York, 1970.

7. Precios de intercambio.
8. Aproximación.
9. Juicio.
10. Información financiera para fines generales.
11. Relación entre los estados financieros generales.
12. Forma *versus* fondo.
13. Materialidad.

Y el SFAC nº 1<sup>121</sup> del FASB también enuncia una serie de postulados ambientales partiendo de la base de que los objetivos de la información contable están afectados por el entorno económico, legal, político y social; presentando los siguientes postulados de entorno:

1. Economía del intercambio con una base monetaria.
2. Las empresas son los principales sujetos de la actividad productiva.
3. Mercados financieros eficientes.
4. Propiedad privada de los medios de producción.
5. Mercados parcialmente intervenidos por el estado.
6. Emisión de información macroeconómica obtenida a partir de la información contable de las empresas.
7. La eficiencia en la asignación de recursos por parte de los individuos, las empresas y el estado, depende en gran medida de la información contable de las empresas.

Los postulados de entorno tratan fundamentalmente de<sup>122</sup>:

---

<sup>121</sup> FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts nº 1, Stamford (Connecticut), 1978.

<sup>122</sup> Véase: LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M.: *Contabilidad Financiera...*, op. cit. p. 9.

- Describir el entorno económico o las características del sistema económico en que se desarrolla el sistema de información contable.
- Destacar el papel de las unidades empresariales como principales sujetos de la actividad económica.
- Situar a la unidad empresarial como sujeto emisor de la información contable a que se hace referencia.
- Resaltar la importancia de la información contable empresarial, por la influencia que la misma tiene en la toma de decisiones de los diversos usuarios.

En España, el primer intento de formular un conjunto de postulados de entorno lo hizo la AECA<sup>123</sup>, que considera que en nuestro país, los componentes del entorno económico son:

1. Economía de mercado

El marco económico en que se desenvuelve la empresa responde al modelo de economía de mercado, lo cual implica:

- a) Propiedad privada de los medios de producción,
- b) Decisiones económicas dispersas y
- c) Ánimo de lucro.

2. Incertidumbre

La actividad económica se realiza dentro de un ambiente de incertidumbre, ello obliga a adoptar diferentes conjeturas para la

---

<sup>123</sup>ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 *"Principios y Normas de Contabilidad en España"*, 1980, (revisado en 1991), pp. 21-22.

interpretación y cuantificación de los hechos económicos a fin de preservar la continuidad de la empresa.

### 3. Sujetos económicos

La actividad empresarial la realizan personas jurídicamente independientes, aun cuando puedan existir vínculos entre varias de ellas por razones de propiedad o de control ejercidos a través de diferentes medios. En consecuencia, pueden ser sujetos económicos las personas jurídicamente independientes, conjuntos de éstas, o bien partes de unas u otras.

### 4. Objetos económicos

La actividad económica se realiza a través de transacciones de objetos económicos entre los distintos sujetos. Los objetos económicos se identifican con los distintos bienes, servicios, derechos y obligaciones susceptibles de intercambio.

### 5. Necesidad de la información

La actividad empresarial interesa a diversos estamentos de la sociedad: Estado, propietarios del capital, administradores, acreedores, trabajadores, consumidores, etc. La adopción de decisiones por parte de cada uno de estos estamentos precisa disponer de información pertinente sobre la situación económica y financiera de las empresas. La elaboración de esta información compete a la contabilidad empresarial a través de sus métodos e instrumentos específicos.



El entorno económico definido por AECA, aunque bastante completo, queda corto si lo comparamos con la clasificación hecha por García García<sup>124</sup>, que distingue como componentes de la realidad económica:

1. Valor económico.
2. Formas de valor económico.
3. Sujetos económicos.
4. Esferas jurídicas de control de los sujetos.
5. Operaciones económicas.
6. Hechos económicos.
7. Información económica.
8. Instituciones económicas.

Como ya comentamos, dentro de las hipótesis de entorno, merecen especial atención, y así se pronuncian diversos autores, los relacionados con:

- El sujeto contable o entidad informativa, como emisor de la información contable, y
- El usuario, como receptor de la misma.

A este respecto, Bellostas y Moneva<sup>125</sup> afirman que la formulación de objetivos de una estructura lógico-deductiva tiene que ir precedida de una delimitación rigurosa del usuario y de los aspectos definitorios de sus demandas de información. Y estos mismos autores, citando a Tracy, dicen que una de las primeras cuestiones a resolver en el desarrollo de conceptos doctrinales y normas contables, será la determinación del tipo de entidad que tiene que proporcionar información de carácter contable.

---

<sup>124</sup>GARCÍA GARCÍA, M.: *Contabilidad General: Introducción al análisis circulatorio de la realidad económica*. ESCA, de la CECA, Madrid, 1974.

<sup>125</sup>BELLOSTAS, A.J. y MONEVA, J.M.: *Perspectiva económica del sujeto contable en el contexto español*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 80, 1994, p. 667.

De parecida opinión son Norverto Laborda y Muñoz Colomina<sup>126</sup>, cuando afirman que el concepto de entidad constituye el primer tamiz para delimitar las transacciones que deben ser o no objeto de contabilización, y determinar cuestiones fundamentales sobre los estados contables, tales como:

- Qué información se deberá facilitar, y
- A quiénes va dirigida la información.

Dada la importancia de los conceptos de entidad informativa y usuario, vamos a tratarlos con algo más de detalle.

#### **5.1.1. El sujeto contable o entidad informativa**

Tal como hemos afirmado, una de las primeras cuestiones que debe resolverse cuando se pretende construir una estructura conceptual, es la determinación del sujeto emisor la información contable, puesto que influirá de forma decisiva en la información emitida.

El concepto de sujeto contable, en apariencia tan evidente, es uno de los temas más controvertidos de nuestra disciplina, existiendo numerosas teorías respecto al mismo. Teorías que podemos agrupar en dos categorías: las que se centran en el propietario y las que se centran en la entidad<sup>127</sup>, a las

---

<sup>126</sup>NORVERTO LABORDA, M.C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: *La contabilidad como sistema de información y la norma comunitaria nº 4*. Revista Técnica Contable, Tomo XL, 1988, p. 192.

<sup>127</sup>Sobre este tema pueden consultarse, entre otros: HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de...*, op. cit., pp. 114-117 y capítulo 17 de la misma obra; TÚA PEREDA, J.: *Principios y normas de contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, capítulo 18; GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit., pp. 87-92; BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J.: *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*, ICAC, Madrid, 1997, pp. 55-110; BELLOSTAS, A.J. y MONEVA, S.M.: *Perspectivas económicas...*, op. cit., pp. 675-707 y BERNABÉU SÁNCHEZ, D. y NORVERTO LABORDA, M.C.: *Algunas consideraciones en torno al principio de entidad*, Revista Actualidad Financiera nº 14, 1996, pp. 1213-1219.

algunos autores añaden una tercera, la teoría del fondo, que otros incluyen dentro de las teorías de la entidad.

Las *teorías del propietario* se basan en que el sujeto contable se centra en el propietario de la entidad, que como tal, apenas tiene significado, sino como una prolongación de sus dueños, que son los que poseen el activo, y están obligados por los pasivos, siendo el capital líquido el valor neto del negocio para sus propietarios.

Se informa sobre la empresa tal y como la conciben sus propietarios, de tal forma que el balance de situación se convierte en un estado que informa de la posición financiera de los accionistas, siendo la identidad básica del balance:

$$\text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Capital líquido}$$

El capital líquido del propietario es el centro de interés de la contabilidad. Los cambios que se produzcan como consecuencia de la actividad económica de la empresa, serían variaciones del activo o del pasivo, siendo las cuentas de resultados divisionarias del capital líquido, de manera que los ingresos son incrementos de la riqueza de sus dueños y los gastos disminuciones de la misma.

El beneficio global no es de la entidad, sino de los socios, y por tanto, los dividendos serían meras transferencias de capital a sus legítimos dueños, que reciben algo que les corresponde pero que se había acumulado en la empresa.

Entre las teorías del propietario, existen variantes como son: la teoría del propietario de Canning, la teoría del interés residual o la teoría de la óptica gerencial.

La práctica de la contabilidad en nuestro entorno está basada en las teorías del propietario, lo que ha situado a los accionistas en una posición de superioridad respecto al resto de los usuarios.

Las teorías que toman como centro de atención a la **entidad**, marcan la evolución de la contabilidad al servicio de la empresa y la conciben como un ente independiente de sus propietarios que opera a favor de todos los agentes que participan en ella<sup>128</sup>: socios, acreedores e incluso gerencia. Esta teoría subraya la separación entre propiedad y empresa, el concepto de propietario se sustituye por el de partícipes, es decir, todos aquellos que confían sus fondos a la empresa.

Por entidad contable entendemos a la unidad económica de decisión que tiene control sobre los recursos, acepta responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica. De acuerdo con esta definición<sup>129</sup>, la entidad puede ser una empresa individual, una sociedad, un grupo de sociedades, tanto si tienen ánimo de lucro como si no lo tiene, y tanto se es una empresa privada o un organismo público.

El concepto de entidad se basa en la propia naturaleza de la sociedad anónima, en que la propiedad legal de los activos no corresponde a los accionistas, sino a la sociedad, y los accionistas no responden de las deudas sociales y ni su vinculación a la sociedad es permanente.

---

<sup>128</sup>BERNABÉU SÁNCHEZ, D. y NORVERTO LABORDA, M.C.: *Algunas consideraciones...*, op. cit., p. 1213.

<sup>129</sup>La definición esta tomada en parte de HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit., p. 115.

Aunque Fernández Pirla<sup>130</sup> y Rivero Romero<sup>131</sup>, le encuentran un origen anterior. Para ellos, la separación entre propietario y empresa, en que se basan las teorías de la entidad, está ya latente en el postulado fundamental de la partida doble, y por eso puede considerarse al capital como un pasivo más, que recoge la obligación de la empresa frente a los propietarios.

Por su parte, Bernabéu Sánchez<sup>132</sup> señala que esta teoría tiene dos funciones:

- a) Delimitar la unidad económica o sujeto contable, y
- b) Proteger los intereses de todos los usuarios de la información contable.

Particularmente, estamos mucho más próximos al concepto de entidad informativa en sentido económico, sin vínculos con la legislación mercantil, pese a que la doctrina contable española está más próxima a criterios jurídico-mercantiles que a criterios económicos.

Las teorías de la entidad tomarán como identidad básica del balance:

$$\text{Activo} = \text{Participaciones}$$

El beneficio corresponde a la entidad, en tanto no se acuerde su reparto, obteniéndose como diferencia entre los ingresos y los gastos, que no se identifican necesariamente con incrementos/disminuciones de activos y

---

<sup>130</sup>FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Teoría económica de la contabilidad*, ICE, 10ª edición, Madrid, 1983, pp. 109 y 147.

<sup>131</sup>RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, op. cit., p. 110.

<sup>132</sup>BERNABÉU SÁNCHEZ, D.: *Contabilidad de la inflación*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, p. 84.

pasivos. El derecho de los accionistas a recibir dividendos, lo tienen por ser poseedores de participaciones, no como dueños del activo.

Cuando se acuerde el reparto del beneficio, se distribuirá entre todos los partícipes, tanto de recursos propios como ajenos, por tanto, intereses y dividendos tienen una categoría similar.

El concepto de entidad es una cuestión previa a la definición de cualquier principio, por eso se suele incluir entre los postulados de entorno, o entre los conceptos o hipótesis básicas de la contabilidad, aunque Norverto Laborda y Bernabéu Sánchez<sup>133</sup> lo consideran como un principio contable.

Entre las teorías que se centran en la entidad también existen variantes como son: la teoría de la entidad propiamente, la teoría del fondo, la teoría del interés del propio sujeto contable y el sujeto contable como entidad social.

### 5.1.2. Los usuarios de la información contable

Continuando con las hipótesis de partida del marco conceptual, pasamos a delimitar el concepto de usuario<sup>134</sup>, puesto que de acuerdo con el fin utilitarista de la contabilidad, la información contable tiene como objetivo básico satisfacer las necesidades de los usuarios de la misma, siendo éstos, aquellas personas que necesiten información de naturaleza económica sobre las operaciones de la entidad y que tienen un derecho de acceso a la misma.

---

<sup>133</sup>BERNABÉU SÁNCHEZ, D. y NORVERTO LABORDA, M.C.: *Algunas consideraciones...*, op. cit., pp. 1213-1219.

<sup>134</sup>Puede verse: BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J.: *La herramienta de normalización...*, op. cit. pp. 111-178.

Cabría ahora preguntarse quienes son estas personas con derecho de acceso a la información y cuales son sus necesidades. La respuesta a estas preguntas ha sido diferente según cuales fueran los organismos que respondían porque siempre ha estado condicionada por el entorno en que la empresa desarrollaba su actividad.

Históricamente el concepto de usuario ha sufrido una gran evolución y ampliación sobre todo a partir de la década de los sesenta con la concepción utilitarista de la contabilidad. Tomando como base los estudios de Mattessich, Túa Pereda<sup>135</sup> desarrolla un interesante estudio sobre la evolución del concepto de usuario en las sucesivas declaraciones de la *American Accounting Association (AAA)*, desde las primeras declaraciones en 1936 en que los destinatarios de la información contable eran sólo inversores y acreedores; pasando por la declaración de 1941 en que ya se cita a algunos más (directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general), y que fueron aumentando en la declaración de 1948, en que ya se habla de "todos cuantos tengan interés en la unidad económica"; hasta las declaraciones de 1957 y 1966, donde además de incluir a los usuarios citados en la declaración anterior, considera como uno de los fines de la contabilidad "facilitar las funciones y controles sociales", afirmación en la que subyace una concepción social de la contabilidad, y por tanto, usuarios podrían ser toda la colectividad globalmente considerada.

Un estudio similar, respecto a la evolución del concepto de usuario, realiza Hendriksen<sup>136</sup> también comparando las distintas declaraciones de la AAA.

---

<sup>135</sup>TÚA PEREDA, J.: *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*, artículo incluido en "XXV años de contabilidad universitaria en España" ICAC, Madrid, 1988, pp. 894-956 y *Algunas implicaciones del paradigma de la utilidad en la disciplina contable*, Revista Técnica Contable, Tomo XLI, Madrid 1989, pp. 265-269.

<sup>136</sup>HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit. pp. 94-95.

El FASB en el ya citado SFAC nº 1<sup>137</sup>, aunque no incluye el concepto de usuario entre los postulados de entorno, también realiza una muy amplia enumeración de usuarios, pero la declaración se queda en puro formalismo, porque de todos es conocido que el marco conceptual norteamericano, desde el informe Trueblood hasta el SFAC nº1, no comparte la consideración social de la contabilidad, que estábamos comentando, y en la práctica se centra en la defensa del interés del inversor (actual y potencial), por lo que su información contable trata de satisfacer las necesidades de éstos, en detrimento de los restantes usuarios.

Mucho más de nuestro gusto, por equilibrado y acorde con una concepción social de la contabilidad, es el concepto de usuario del *Corporate Report*<sup>138</sup>, al establecer que serán usuarios de la información contable todos aquellos agentes económicos que ostenten un derecho razonable a recibir información por parte de la entidad.

---

<sup>137</sup> Este documento realiza una larga enumeración de usuarios: propietarios, acreedores, proveedores, inversores potenciales, empleados, gerencia, directores, clientes, analistas financieros y asesores, agentes mediadores, garantes, agentes reguladores del mercado, legisladores, economistas, autoridades fiscales, abogados, prensa financiera y agencias de información, sindicatos, asociaciones de comercio, profesores y público en general.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts núm. 1, Stamford (Connecticut) 1978, pfo. nº 24.

<sup>138</sup> El *Corporate Report* cita como usuarios de la información contable:

1. Inversores.
2. Acreedores.
3. Empleados.
4. Analistas y asesores.
5. Clientes, proveedores y otros (incluidos competidores).
6. Instituciones gubernamentales.
7. Público en general.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW): *The Corporate Report*, (1975).



El marco conceptual IASC también coincide con esta solución, al establecer como objetivo de la información financiera la satisfacción de las necesidades de un gran número de usuarios<sup>139</sup>:

*El objetivo de los estados financieros es suministrar información... útil a una amplia gama de usuarios...*

Ahora bien, el propio marco conceptual del IASC, afirma que ante la imposibilidad de satisfacer conjuntamente las necesidades de todos los usuarios potenciales, se centrará en los más representativos, a saber: los inversores y los acreedores.

Esta misma hipótesis puede apreciarse en la Cuarta Directiva Comunitaria, en cuya declaración de motivos se habla de la importancia que tiene la *protección de socios y terceros*.

La legislación española también sigue este camino, así, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, tiene siempre presentes los intereses de los acreedores; mientras que en las normas del Mercado de Valores, como es lógico, priman las necesidades del inversor bursátil.

La AECA apuesta por la elaboración de información financiera que interese a un importante número de usuarios<sup>140</sup>:

---

<sup>139</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE ( IASC): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. Londres, 1989 o su traducción al castellano realizada por GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J.: *Normas Internacionales de Contabilidad del IASC. Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997, 4ª edición actualizada, pfo. 12.

<sup>140</sup>ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 *Principios y normas...*, op. cit., p. 22.

*La actividad empresarial interesa a diversos estamentos de la sociedad: Estado, propietarios del capital, administradores, acreedores, trabajadores, consumidores, etc.*

En esta misma línea se encuentra el Plan General de Contabilidad de 1990, que considera como usuarios de la información contable a una pluralidad de agentes económicos y sociales, citando a los incluidos en el *Corporate Report*.

Nos parece de especial interés la clasificación realizada por Gabás Trigo<sup>141</sup>, o la realizada por Moneva Abadía<sup>142</sup>, ambas en línea con la institución británica, que establece dos categorías de usuarios, en función de su posible participación en la gestión empresarial:

1. Usuarios con poder de intervención:

- Directores/gerentes.
- Accionistas que participan en el Consejo de Administración.
- Auditores.
- Administración fiscal (en algunos países).

2. Usuarios sin poder de intervención:

- Accionistas que no participan en el Consejo de Administración
- Inversores potenciales.
- Analistas financieros.
- Prestamistas.

---

<sup>141</sup>GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit., pp. 53-54.

<sup>142</sup>MONEVA ABADÍA, J.M.: *El marco de la información contable de pequeñas empresas*, ICAC, Madrid, 1993, pp. 79-80.

- Clientes y suministradores.
- Trabajadores.

También es muy usual la clasificación en usuarios internos y usuarios externos, los primeros serían aquellos agentes económicos que tienen un acceso ilimitado al sistema de información, mientras que los segundos sólo poseen un acceso limitado. Al primer grupo pertenecería la dirección y el cuadro de mandos en general, y al segundo el resto de los usuarios.

Sea cual sea la clasificación utilizada, una enumeración tan extensa de usuarios no está exenta de problemas, porque las necesidades e interés de tantos usuarios pueden ser dispares, y en muchos casos contrapuestas. Cabe preguntarse si es posible el establecimiento de normas contables adecuadas para todos y cada uno de ellos.

Los intereses informativos de cada usuario pueden generar objetivos y por tanto normas contables distintas. El responsable de la regulación contable será quien decida qué tipos de estados financieros se deben elaborar: ¿Unos estados genéricos capaces de satisfacer las necesidades de todos los usuarios? o ¿Estados específicos para cada tipo de usuario?. Se trata pues de elegir entre dos enfoques diferentes, que tal como declara Hendriksen<sup>143</sup> serían:

- 1) Suponer que los estados financieros se preparan para un grupo de usuarios desconocidos que tienen objetivos múltiples, o
- 2) Concretar como objetivo el de proporcionar información útil para la toma de decisiones de usuarios específicos.

---

<sup>143</sup>HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit. pp. 94-95.

El primer enfoque ha sido el más utilizado en la práctica contable: se elaboran unos estados financieros únicos, hechos con el propósito de satisfacer las necesidades del mayor número de usuarios posibles, tomando como referencia a los usuarios considerados como principales; las consecuencias prácticas de esta opción han sido un aumento considerable de información, tanto cualitativa como cuantitativa, en los estados financieros, a sabiendas de que determinada información puede ser muy útil para determinados usuarios y totalmente innecesaria para otros.

El segundo enfoque consistiría en la elaboración de estados financieros "a la carta" para cada tipo de usuario, esta posibilidad tendría como ventajas, el que cada usuario recibiría información relevante para sus intereses, eliminando al mismo tiempo mucha información superflua que empaña la claridad y comprensibilidad de los estados financieros. Esta opción ya estaba implícita en varias declaraciones de 1957, 1966 y 1968 de la AAA, sin embargo la práctica contable no termina de aceptarla por algunos problemas que plantea, principalmente, la dificultad para conocer las necesidades específicas de cada tipo de usuario y la pérdida de credibilidad que podría suponer la presentación de estados financieros realizados con distintos criterios. La única posibilidad admitida por la práctica contable es preparar un doble juego de estados financieros, uno general y otro específico con fines fiscales.

En cuanto a las necesidades de información de los usuarios, suelen ir en alguna de las direcciones siguientes:

- Las relacionadas con el control y la rendición de cuentas de la entidad.
- Las relacionadas con la predicción de situaciones futuras y
- Las relacionadas con la política macroeconómica del país.

Tradicionalmente la información contable se ha orientado a satisfacer las necesidades del primer grupo, aunque cada vez son más los usuarios que utilizan la información contable para realizar predicciones de futuro, sobre todo los usuarios que participan en la gestión de la empresa y los inversores potenciales.

No debemos olvidar, con relación a los usuarios externos, sus posibles limitaciones de cara a la comprensión de la información contable, pues de acuerdo con Hendriksen<sup>144</sup> muchos de ellos tienen dificultad para manejar grandes masas de datos e interpretarlos correctamente para hacer sus predicciones, por muy bien elaborada y resumida que esté la información contable que se les suministra.

---

<sup>144</sup> HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit. p. 123.

## 5.2. Los objetivos de la información contable

Una vez definido el entorno económico y clarificar a quien y de que se informa, es prioritaria la definición de los objetivos perseguidos con la información contable, primacía bastante lógica, si tenemos en cuenta que la fijación de los objetivos, es el punto de partida de cualquier campo de estudio.

Los objetivos de la información contable estarán influenciados por el entorno económico en que se desenvuelva la empresa, y como éste no es idéntico ni en todos los lugares ni en todas las épocas, cuando definamos objetivos tendremos que precisar el entorno de referencia.

En el entorno de la economía occidental en que nos desenvolvemos, podríamos hablar de grandes objetivos genéricos como el bienestar social, o bajando un poco el listón de objetivos: incrementar la renta nacional, maximizar la producción, o los beneficios empresariales. Pues bien, estos fines generales, podrían ser trasladados a la política contable para que la toma de decisiones basada en la información contable, contribuyan al mejor aprovechamiento de los recursos disponibles, contribuyen de esta forma al bienestar general.

Centrándonos ya en el ámbito de la contabilidad, de una forma casi unánime, los distintos pronunciamientos conceptuales existentes han optado por considerar como objetivo básico de la información contable **la utilidad para la toma de decisiones**.

Este objetivo básico debe concretarse en otros subjetivos que estarán en función de las necesidades concretas de cada tipo de usuario, que como ya hemos repetido pueden tener necesidades e intereses no coincidentes. La diversidad de necesidades generará objetivos diferentes, y en última instancia normas contables distintas.

Resumiendo, la fijación de los objetivos de la información contable tendrá siempre presentes:

- Las políticas generales del entorno socioeconómico, y
- Las necesidades de los usuarios.

Las necesidades de información de los distintos grupos de usuarios ya han sido citadas:

- Las relacionadas con la rendición de cuentas y el control
- Las relacionadas con la predicción de situaciones futuras y
- Las relacionadas con la política macroeconómica del país.

Similar agrupación podría realizarse de los objetivos, puesto que éstos estarán en función de aquellas.

1) Son objetivos vinculados a la rendición de cuentas y al control, entre otros:

- Suministrar información sobre la situación económica y financiera de la entidad
- Proveer información sobre los resultados obtenidos
- Suministrar información para evaluar la capacidad y responsabilidad de la gerencia.
- Proporcionar información de carácter legal.

Los sistemas contables que consideran prioritarios estos objetivos están muy extendidos pese a tratarse de modelos algo obsoletos; a él responden los modelos de la Unión Europea y el propio modelo español (Cuarta Directiva y Plan General de Contabilidad) aunque con una marcada tendencia hacia la evolución a otros sistemas contablemente más avanzados.

Los usuarios de referencia en este caso son los accionistas, los acreedores actuales y la administración pública.

2) Son objetivos vinculados a la predicción de situaciones futuras, entre otros:

- Proveer información útil para realizar previsiones acerca del comportamiento futuro de los beneficios.
- Suministrar información adecuada para evaluar flujos futuros de tesorería.
- Proporcionar información relevante para dirección.

Los modelos contables que persiguen objetivos de éste tipo, se desarrollan en entornos con fuerte influencia del mercado de valores, en que priman las necesidades de inversores, presentes y potenciales; son modelos que han tomado como base el marco conceptual del FASB, ejemplos de ellos son el del IASC y otros marcos conceptuales más recientes como el AARF (*Australian Accountig Research Foundation*) y el ASRB (*Accountig Standard Review Board*) en Australia y Nueva Zelanda respectivamente.

También son usuarios de referencia los acreedores potenciales y la gerencia.

3) Son objetivos vinculados a la política macroeconómica del país, entre otros:

- Evaluar la función económica y el comportamiento de la entidad en relación con los intereses nacionales.
- Estimar los costes y los beneficios sociales atribuibles a la entidad.



Esta prioridad de objetivos es propia de las economías avanzadas y con una desarrollada política social. Sus usuarios principales son los organismos públicos.

### 5.3. Los requisitos de la información contable

El paso siguiente en la construcción de un marco teórico, será la delimitación de los requisitos de la información contable (o características cualitativas según denominación de algunos pronunciamientos). Los requisitos se insertan en el razonamiento lógico-deductivo a continuación de los objetivos como restricciones que tienen como fin asegurar el cumplimiento de los mismos.

Estos requisitos serán los atributos de calidad que debe poseer la información financiera para ser útil, para lo cual, es imprescindible que haya una coordinación entre objetivos y requisitos, su adecuada sincronía pondrá de manifiesto la calidad del método contable y la información financiera elaborada en estas condiciones, podrá ser utilizada con toda garantía en el proceso de toma de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dicha información.

Antes de pasar a analizar los distintos requisitos, y de acuerdo con Túa Pereda<sup>145</sup>, veamos que funciones cumplen:

- Constituyen una base o punto de partida para apreciar la validez o adecuación de un determinado método, de acuerdo con la información que produce.
- Suministran un mecanismo para determinar el grado de cumplimiento, de estos requisitos, en relación con el uso concreto de la información.
- La diferente utilidad de la información puede significar diversos niveles de cumplimiento de los mencionados requisitos.

---

<sup>145</sup>TÚA PEREDA, J.: *Principios y normas...*, op. cit., p. 735.

- Por ello, su aplicación implica el ejercicio de la razón por parte de las personas cualificadas para hacerlo, en una adecuada combinación de todos ellos.
- La conformidad mínima y la posible sustitución entre ellos, en relación con la intensidad con que se apliquen, estarán condicionadas por las circunstancias en cada caso concreto.

La exigencia del cumplimiento de determinados requisitos a la información contable, está en el hecho de que los responsables de la elaboración de la información no coinciden con los destinatarios de la misma, y en ocasiones elaboradores y usuarios pueden tener intereses diferentes, e incluso opuestos, y con el cumplimiento de tales requisitos se garantiza la neutralidad de la información procesada, al mismo tiempo que se facilita su correcta interpretación. Esta es la opinión unánime de todos los pronunciamientos, y en sentido se expresa AECA, en cuyo documento número 1 leemos<sup>146</sup>:

*La información contenida en los estados contables periódicos debe cumplir determinados requisitos con el fin de garantizar la eficacia de aquélla en el proceso de adopción de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dichos estados.*

*La principal razón del porqué de unos requisitos para la información contable dimana de la separación entre la función de procesamiento de la información y la de adopción de decisiones relativas a la gestión económica. Se sigue de este hecho que los responsables de la adopción de decisiones o usuarios de la información deban exigir determinadas garantías en cuanto a la*

---

<sup>146</sup>ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 Principios y Normas..., op. cit, p. 23.

*elaboración de los estados contables, como premisa necesaria para un aprovechamiento eficaz de la información contenida en ellos.*

Respecto a la naturaleza de los requisitos conviene hacer algunas precisiones:

- a) Los requisitos deben formar un conjunto coherente e interrelacionado.
- b) Al tratarse de características cualitativas, la percepción del grado de cumplimiento de los mismos es muy subjetiva.

Tal como afirma Monterrey<sup>147</sup> una cualidad no puede ser medida, lo más que se puede hacer es decir si se acerca más o menos a ciertos estándares o convenciones establecidas y que se consideran aceptables.

- c) Los requisitos deben ser matizados por la importancia relativa y la economicidad, que son los límites en que se mueve la información contable.

Aunque los requisitos ya estaban presentes en la literatura contable con anterioridad, es a partir de las grandes declaraciones conceptuales cuando se les ha dado el predicamento que hoy tienen, hasta el punto de que casi todos los organismos emisores de normas han establecido su propia lista de requisitos, siendo la de mayor transcendencia, por ser el antecedente de todas las demás, la lista elaborada por el ASOBAT<sup>148</sup>. Destacando también la

---

<sup>147</sup>MONTERREY MAYORAL, J.: *En torno a los requisitos de la información contable*. Revista Técnica Contable Tomo XXXIX, 1987, p. 389.

<sup>148</sup>Los requisitos definidos fueron inicialmente: relevancia, verificabilidad, inesgabilidad y cuantificación, que posteriormente se han ido incrementando.

enumeración del APB número 4<sup>149</sup> y la del informe Trueblood<sup>150</sup>. Pero sobre todas ellas sobresale la relación de características cualitativas del SFAC nº 2<sup>151</sup> por ser uno de los más completos y rigurosos y por la influencia que ha ejercido en otros pronunciamientos<sup>152</sup>.

En la misma línea que el SFAC nº 2 se encuentran las características cualitativas del IASC<sup>153</sup>.

---

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA): *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), Sarasota (Florida), 1966, p. 8. Existe traducción al castellano realizada por E. Martínez, Uteha, México, 1968.

<sup>149</sup>Este documento recogió ciertas influencias del ASOBAT, sobre todo en lo que se refiere a fines y requisitos de la información financiera, conceptos que engloba bajo la denominación de objetivos, ofreciendo dos categorías de objetivos, los esenciales y los cualitativos, correspondiéndose estos últimos con los requisitos propiamente dichos, que son: relevancia, claridad, verificabilidad, imparcialidad, oportunidad, comparabilidad e integridad.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA): *The Basic Concepts...* APB nº 4, New York, 1970.

<sup>150</sup>AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA): *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statement*, dirigido por R.M. Trueblood, New York, 1973.

<sup>151</sup>FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB): *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, SFAC núm. 2, Stamford, Mayo 1980, pfo. 32. Respecto a los requisitos en general, también puede verse: HENDRIKSEN, E.D. Y VAN BREDÁ, M.F.: *Accounting Theory*, 5<sup>th</sup> edition, 1992, pp. 131-150. MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Los requisitos de la información contable: la propuesta del FASB*, XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988, pp. 602. Y GABÁS TRIGO, F.: *El marco...*, op. cit., pp. 148-155.

<sup>152</sup>Sobre los organismos contables americanos emisores de normas, a los que estamos refiriéndonos constantemente en estos apartados, puede verse: CUADRADO EBRERO, A. y VALLMAYOR LÓPEZ, M.L.: *Organismos contables americanos emisores de normas*. ICAC, 1992.

<sup>153</sup>El IASC distingue entre cualidades principales: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad y cualidades secundarias: prudencia, fondo sobre forma, neutralidad, materialidad e imagen fiel/presentación razonable; con las restricciones de oportunidad y equilibrio coste-beneficio.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en *Normas Internacionales...*, traducción de GONZALO y TÚA, op. cit. pfs. 24 a 39.

Y en España, tienen especial interés los requisitos del documento número 1 de AECA a que ya hemos hecho referencia<sup>154</sup>.

Cabe ahora preguntarnos qué requisitos son exigibles a la información contable, pues tal y como hemos señalado, cada organismo tiene su propia lista, si bien es cierto, que los requisitos esenciales aparecen en todas las listas, y las variaciones que aparecen son mas bien de ordenación y jerarquía.

La delimitación que vamos a realizar está en línea con el SFAC nº 2 que, partiendo de la *comprensibilidad* como cualidad inherente al usuario, jerarquiza los requisitos, distinguiendo entre requisitos primarios y secundarios. Entre los primeros figuran:

- Relevancia y
- Fiabilidad

Los demás requisitos complementarían a las dos principales, apareciendo como ingredientes o componentes de los mismos.

El requisito de relevancia se refiere a la eficiencia de la información; el de fiabilidad a su veracidad. Una información relevante es aquella que satisface una necesidad informativa del usuario; una información fiable, es aquella que representa las transacciones o hechos económicos tal como se pretendía. Por ejemplo, el coste de reposición es más relevante pero menos fiable que el coste histórico para algunas decisiones.

La máxima utilidad de la información se conseguirá con una adecuada combinación de los dos requisitos básicos, pero hay que tener presente que ambas cualidades pueden llegar a ser antagónicas, de modo que mayor

---

<sup>154</sup> ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 *Principios y normas...*, op. cit., pp. 23-26.

fiabilidad implica a veces menos relevancia y viceversa; el predominio de una u otra cualidad dependerá de los objetivos considerados como principales. Quizás, pueda parecer que la relevancia de una información sea más deseable en el plano teórico, pero a veces es necesario sacrificar esta cualidad para ganar fiabilidad; por ejemplo, si el objetivo básico es rendir cuentas a los propietarios, será prioritario el requisito de fiabilidad. Por el contrario, si el objetivo es suministrar información útil para la toma de decisiones, el predominio corresponderá a la relevancia.

En nuestro país, predomina el objetivo de rendición de cuentas sobre el de utilidad en la toma de decisiones, como se deduce de la introducción al Plan General de Contabilidad de 1990, donde se destaca la superioridad del principio de prudencia sobre los demás principios, y se reconoce que el mantenimiento de la comunidad de intereses en que se basa una empresa moderna se apoya fundamentalmente en la transparencia y la fiabilidad de la información económico-financiera que se ofrece.

### **5.3.1. Breve análisis de los principales requisitos**

Comenzaremos por las dos cualidades primarias, relevancia y fiabilidad para seguir con los requisitos relacionados con cada una de ellas y que en cierta medida las refuerzan.

#### **1. Relevancia**

Entendemos por relevancia la adecuación de la información contable a las necesidades del usuario y esto se consigue si es capaz de transmitirle una explicación razonable de la situación de la empresa, para lo cual no será necesario mostrar una información repleta de detalles, muchas veces insignificantes, bastará con evidenciar lo significativo para cada tipo usuario.

Estamos de acuerdo con Hendriksen<sup>155</sup> en su afirmación de que demasiados datos son tan engañosos como demasiados pocos. La necesidad de resumir y mostrar lo importante, viene impuesta por la incapacidad de algunos usuarios para almacenar cantidades ingentes de datos detallados.

Una información es considerada como relevante, si es capaz de influir en las decisiones del usuario al ayudarlo a realizar predicciones sobre el futuro de la empresa; la relevancia está relacionada con la utilidad de la información. En este sentido se han pronunciado algunas organizaciones como la AAA<sup>156</sup>, para quien *una información es relevante si hay razón para creer que su conocimiento influiría en las decisiones de un inversionista informado.*

Parecida es la definición del IASC<sup>157</sup>, pero, en este caso generalizándola para todos los usuarios: *una información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan.*

La relevancia es el requisito fundamental cuando el objetivo perseguido con la información financiera es la utilidad para la toma de decisiones, por eso es la cualidad más apreciado por los responsables de la gestión de la empresa. Desde la óptica de los gestores, uno de los datos que poseen mayor relevancia es el valor actualizado de los flujos futuros de caja de la empresa, información que no sólo interesa a la dirección, sino que también es de capital

---

<sup>155</sup>HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, op. cit., p. 124.

<sup>156</sup>AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA): *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, Ohio, 1957, p. 8

<sup>157</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING Standards COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en *Normas Internacionales...*, traducción de GONZALO y TUA, op. cit., pfo. 26.



En los países donde el mercado bursátil tenga gran trascendencia, como es el caso de los Estados Unidos, el requisito de relevancia es prioritario sobre el de fiabilidad, sin por eso restar importancia a este último, ya que tanto los acreedores como los inversores bursátiles buscarán siempre un equilibrio entre ambos requisitos. Sin embargo, la tradición contable ha apreciado la fiabilidad sobre la relevancia, observándose en los últimos años una leve orientación hacia esta última, como lo demuestran algunos informes de organizaciones de prestigio que han recomendado la inclusión de un estado de tesorería en las cuentas anuales, es el caso por ejemplo del SFAS nº 95<sup>158</sup>.

Para AECA, una información es relevante cuando posee una utilidad notoria, potencial o real, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de los estados contables; igualmente ha de ser completa, para que se pueda alcanzar un conocimiento suficiente de los hechos que se tratan de revelar, por lo que se deben declarar todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de adopción de decisiones.

La relevancia también aparece en el Plan General de Contabilidad de 1990 como uno de los cinco requisitos exigibles a la información contable.

## **2. Requisitos ligados a la relevancia**

Para que una información sea relevante, debe estar elaborada a tiempo; la información debe ser completa y presentada de forma clara y comprensible para el usuario; debe tener capacidad predictiva y a posteriori, ser capaz de evaluar la calidad de las predicciones realizadas.

---

<sup>158</sup>FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARDS (FASB): SFAC Nº 95 *Statement of Cash Flows*, Stamford, 1987.

Son atributos de la relevancia:

a) *Oportunidad*

Para que una información sea relevante debe ser mostrada en tiempo oportuno. Un mensaje a destiempo pierde su utilidad para los fines perseguidos. La oportunidad en la comunicación de información tiene como objetivo que los usuarios dispongan de datos actualizados sobre la situación y sobre las alteraciones más importantes que hayan ocurrido en la empresa y que puedan afectar a sus decisiones.

Los plazos más oportunos para comunicar la información contable están relacionados con las necesidades de los usuarios.

Para la toma de decisiones de gestión, la dirección de la empresa necesita una información muy ágil, por tanto para ellos la disponibilidad de la información debe ser casi inmediata. Lógicamente la rapidez en la elaboración está muchas veces reñida con el rigor, pero en el caso de los usuarios internos debe primar la oportunidad y la relevancia sobre la precisión y la fiabilidad, siempre que exista un adecuado equilibrio entre ellas.

No ocurre lo mismo con los usuarios externos, que necesitan de una información más precisa y elaborada cumpliendo un mayor número de requisitos y normas legales. Para estos usuarios la información suele mostrarse en períodos anuales, por ser este el período en que se mide la rentabilidad para el accionista y se calcula el impuesto sobre beneficios. Aunque para las sociedades que cotizan en Bolsa los períodos se suelen acortar, generalmente al trimestre.

Para el IASC, la oportunidad no es un requisito de la información contable, sino una restricción de la misma.

b) *Claridad*

Este requisito supone que la información que se facilite sea comprendida por los usuarios, con el fin de que sea correctamente interpretada. La comprensión de la información se consigue con unos estados contables bien elaborados y que utilicen una terminología y unos formatos adecuados.

La normalización contable favorece este requisito al establecer unos modelos de cuentas anuales homogéneos, donde los anexos y memorias juegan un papel importante en la mejora de la claridad, al introducir notas adicionales que complementan y aclaran la información del balance y de la cuenta de resultados.

De todas maneras, este requisito presupone cierto grado de formación técnica en el usuario, porque por muy clara que sea la información contable, su propia complejidad técnica representa en ocasiones una tarea difícilmente franqueable, y su comprensibilidad no se mejora ni con un buen resumen, ni con notas y aclaraciones adicionales en la memoria. Por eso, el SFAC nº 2 no reconoce a la comprensibilidad como una cualidad inherente a la información contable, sino como una cualidad del propio usuario, enfatizando que una información sólo será útil si es comprendida.

El PGC incluye la comprensibilidad entre los cinco requisitos básicos de la información financiera; y la Cuarta Directiva también hace referencia a este requisito: *"Las cuentas anuales deberán establecerse con claridad..."* (art. 2.2).

c) *Información completa*

Otro requisito relacionado con la relevancia es el de *información completa*, lo que supone que no se debe omitir ningún dato o explicación significativa para el usuario.

La inclusión de este requisito se justifica porque al ser imposible satisfacer, de forma individualizada, las necesidades de cada uno de los usuarios, se deberá elaborar una información suficientemente completa para que cada uno pueda utilizar aquella que necesita; pero en todo caso deberá primar la calidad de la información sobre la cantidad, teniendo presente que un volumen excesivo de información puede difuminar los aspectos más relevantes.

La delimitación de que se considera información completa varia según los distintos organismos. Tradicionalmente se considera que la información contable es completa si contiene como mínimo:

- Los estados contables de síntesis: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y en su caso el estado de origen y aplicación de fondos.
- Un anexo, memoria o notas sobre los estados contables anteriores.

Estas son las exigencias de información completa del marco conceptual de IASC, de la AECA y del PGC de 1990. El marco conceptual del FASB se muestra algo más exigente al incluir otra información complementaria obligatoria.

d) *Valor predictivo*

Para que la información sea relevante debe tener *valor predictivo*, entendiendo como tal la capacidad para ayudar al usuario a pronosticar

correctamente el resultado sobre la base de datos pasados o presentes. La contabilidad no debe contentarse con informar sobre los acontecimientos ocurridos en el pasado, sino que debe utilizar éstos como base para realizar estimaciones y predicciones de futuro. Este atributo permite al usuario tener expectativas sobre la empresa y utilizarlas de cara a la toma de decisiones.

La información contable que tradicionalmente se comunica está referida a datos históricos, aunque actualmente se tiende a complementar dicha información con previsiones de datos futuros, así por ejemplo el *Corporate Report* incluye como información adicional datos presupuestarios.

e) *Valor de confirmación*

Es el atributo que hace posible contrastar las predicciones realizadas con los hechos ocurridos, ayudándolo a confirmar o corregir las expectativas que tenía previamente, evaluando así la calidad de la previsión.

### 3. **Fiabilidad**

Entendemos que la información contable es fiable si refleja fielmente la realidad que trata de representar, ha sido elaborada con el máximo rigor, objetividad e imparcialidad y además es verificable. Según Gabás Trigo<sup>159</sup> este requisito *puede también entenderse como objetividad y expresa la capacidad de una información de expresar con el máximo rigor las características básicas de los hechos reflejados.*

La fiabilidad es la cualidad que permite a los usuarios confiar en la información financiera.

---

<sup>159</sup>GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit. p. 64.

Ahora bien, hay que tener presente que un modelo contable representa la realidad económica de forma resumida, por eso no puede pretenderse que recoja todos los aspectos del mundo real, sólo los más significativos. Si esto se consigue, se obtendrá una imagen bastante fiel de lo ocurrido en la empresa.

#### **4. Requisitos ligados a la fiabilidad**

En la definición que hemos dado de fiabilidad, se han incluido prácticamente todos los requisitos relacionados con la fiabilidad, a saber, representación fiel, objetividad, imparcialidad y verificabilidad. Comentemos cada uno de ellos:

##### **a) *Representación fiel***

La información contable debe ser un reflejo de la realidad que trata de representar. Este requisito no debe ser confundido con el concepto de *imagen* fiel, que más adelante analizaremos; el SFAC nº 2 lo define como la correspondencia entre la medida o descripción y la circunstancia que se pretende representar.

El requisito de representación fiel, no está exento de problemas e interpretaciones, porque en el ámbito de la contabilidad externa, se considera que una información es fiable si ha sido elaborada cumpliendo una serie de principios y normas generalmente aceptados, y algunos de estos principios, que ignoran realidades como la inflación o el excesivo conservadurismo en las valoraciones, no garantizan una representación fiel.

b) *Objetividad*

La información contable es objetiva si ha sido elaborada utilizando reglas de procesamiento que impida, dentro de lo posible, la introducción de criterios subjetivos. La información financiera no debe ser elaborada buscando que un usuario tome una decisión concreta y predeterminada, sino que debe elaborarse de forma que sea útil a muchos usuarios con intereses variados y en muchas ocasiones contrapuestos; si la información se elaborara buscando que el decisor tome una postura concreta, con toda probabilidad se estaría actuando en beneficio de unos usuarios y en perjuicio de otros.

La objetividad otorga credibilidad al sistema contable.

El requisito de objetividad es muy amplio y afecta a todos los que de alguna forma intervienen en la elaboración de la información contable: se pide objetividad a los procesadores de la información, a los auditores que deben revisarla y a los organismos reguladores. Por eso, existen distintas interpretaciones de este requisito:

- Para algunos, objetividad equivale a imparcialidad, a ausencia de sesgo en el sentido que la medida no dependa del medidor ni del método de medición; en contabilidad, esta acepción no puede ser aceptada al cien por cien, porque muchas veces hay que recurrir a estimaciones, hipótesis y predicciones, donde es casi imposible no introducir cierta subjetividad.
- Para otros, objetividad es sinónimo de exactitud matemática, tampoco podemos aceptar esta acepción, la representación fiel de un hecho económico no puede ser medida en estos términos, nos basta una *aproximación razonable*. Es incompatible la exactitud matemática, con la existencia de distintas alternativas, que dan lugar a valoraciones diferentes.

- Objetividad como sinónimo de consenso entre expertos cualificados, entraríamos aquí en el terreno de la general aceptación, cuyos problemas ya hemos comentado.
- Y por último, objetividad, entendida como evidencia verificable.

De todas las acepciones de objetividad, la que más se acerca al sentido que debe tener en nuestra disciplina, es la dada por AECA<sup>160</sup>, prácticamente coincidente con la del APB nº 4, y que dice:

*La información contable posee un grado de objetividad suficiente cuando varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro de un mismo sistema de información y aplicando las mismas reglas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos.*

La objetividad otorga credibilidad al sistema contable.

c) *Verificabilidad*

Este requisito implica que si dos o más personas suficientemente cualificadas revisan los mismos datos, llegarán a conclusiones similares. La posibilidad de que la información contable sea revisada por expertos independientes, indudablemente incrementa la fiabilidad de la misma. Este requisito elimina el posible sesgo del elaborador de la información, al poder comprobar un tercero que ha habido imparcialidad en la medición de los hechos.

La verificabilidad proporciona confianza al usuario externo sobre el contenido de los informes financieros y constituye la base de la profesión auditora. Se trata de comprobar si los métodos, medidas y valoraciones

---

<sup>160</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Principios y Normas...*, op. cit., pp. 25-26.



efectuadas están en consonancia con los principios generalmente aceptados y cumplen los demás requisitos.

Esta cualidad es entendida por AECA<sup>161</sup> como la capacidad que posee la información contable debe ser susceptible de control y revisión, tanto interna como externa.

La verificabilidad interna depende esencialmente de las normas de control interno que regulen las operaciones que desarrolla la empresa y del sistema de procesamiento de la información contable.

La verificabilidad externa supone que la información puede ser sometida a comprobación a través de pruebas pertinentes fuera del sistema, y garantiza a los usuarios, que ha sido elaborada aplicando los principios generales contables, y cumpliendo los requisitos exigidos a la misma.

Esta garantía es máxima cuando la revisión es realizada por profesionales especializados e independientes de la empresa, esto es por auditores externos.

## **5. Comparabilidad**

Mención aparte merece este requisito porque se relaciona tanto con la relevancia como con la fiabilidad de la información contable; y puede ser definida como la cualidad que capacita a los usuarios a identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos económicos.

---

<sup>161</sup> Ibidem, p. 26.

La comparabilidad permite que los usuarios opten entre distintas alternativas que se le presenten, para lo cual es necesario que las mismas operaciones sean recogidas de la forma análoga en los estados contables.

La comparabilidad puede ser entendida de dos formas diferentes:

- Comparabilidad en el tiempo que permite la comparación de los estados contables de la empresa en los distintos ejercicios.
- En el espacio que permite comparar los estados contables de la empresa con los de otras entidades.

Para hacer posible las comparaciones entre empresas o entre varios ejercicios de la misma empresa se requiere que las prácticas y procedimientos de registro no varíen y que los métodos contables se hayan aplicado uniformemente. Por tanto, la comparabilidad debe incluir otro requisito: la uniformidad, es decir que además de no variar la forma y contenido es preciso que tampoco hayan variado los principios contables seguidos en su elaboración.

La posibilidad de comparar los datos de ejercicios diferentes dentro de la misma empresa, o con los de otras empresas, incrementa la relevancia de la información contable, pues de esta forma los usuarios poseen más criterios para valorarla.

Y por otro lado, aumenta también la fiabilidad, puesto que la comparabilidad reduce el número de alternativas para la contabilización de los hechos económicos, eliminando así la influencia de quien elabora la información. Inevitablemente, en aras de la comparabilidad, la información contable pierde flexibilidad al verse reducidas las alternativas contables.

## 6. Límites de la información contable

Tal como ya indicamos, todos los requisitos deben ser matizados por la importancia relativa y la economicidad, que no son requisitos propiamente dichos, sino que son los límites o restricciones en que se mueve la información contable.

La **importancia relativa** disculpa el no cumplimiento de los requisitos en aquellas partidas de escasa importancia, e introduce flexibilidad en la normalización contable, pudiéndose interpretar que actúa como árbitro entre principios<sup>162</sup>.

Es considerado por el Plan General de Contabilidad como un principio básico indicando que: *podrá admitirse la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.*

Parecida definición realiza AECA en su documento número 1<sup>163</sup>.

La **economicidad** aconseja que el coste de elaborar y comunicar la información no supere los beneficios derivados de su utilización.

Entre los costes de elaboración y comunicación de la información contable, no sólo hay que considerar los recursos asignados a la captación, procesamiento y comunicación de los datos, más el coste oportunidad de la

---

<sup>162</sup>NORVERTO LABORDA, M.C.: *Los principios contables en el Plan General de Contabilidad*, Revista Actualidad Financiera, Monográfico sobre Contabilidad, marzo 1996, p. 101.

<sup>163</sup>ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 *Principios y Normas...*, op. cit., p. 27.

utilización de tales recursos en tareas administrativas, sino que también debemos tener en cuenta la desventaja de informar a la competencia.

Y para concluir con los requisitos de la información contable, quisiéramos hacer alguna referencia al conservadurismo o **prudencia** contable, que aunque el SFAC N° 2 no lo incluye como cualidad de la información, sí hace referencia a la necesidad de su aplicación en situaciones de riesgo e incertidumbre, pero sólo en estos casos, criticando abiertamente la interpretación de prudencia en el sentido de no anticipar los beneficios pero sí las pérdidas, por considerar que introduce un sesgo importante en la valoración de los activos y los resultados de forma sistemática y voluntaria, que iría tanto contra la fiabilidad como la relevancia de la información.

El IASC incluye la prudencia dentro de la fiabilidad definiéndola de forma parecida al SFAC n° 2: *Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar juicios necesarios, al hacer estimaciones bajo riesgo de incertidumbre... Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la minusvaloración deliberada de activos o ingresos ni la sobrevaloración consciente de obligaciones o gastos, porque de lo contrario los estados financieros no resultarían neutrales y, por tanto, no tendrían la cualidad de fiabilidad*<sup>164</sup>.

En nuestro entorno más inmediato (Cuarta Directiva, AECA, PGC) se mantiene una postura acerca de la prudencia contable mucho más tradicional y conservadora, que los dos organismos citados, proponiendo criterios claramente asimétricos en el tratamiento de ingresos y gastos. La Cuarta

---

<sup>164</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en Normas Internacionales..., op. cit., pfo. 37.

Directiva<sup>165</sup>, y de forma muy similar AECA y el Plan, consideran a la prudencia principio contable básico, estableciendo que debería observarse en todo caso, especialmente en:

- Sólo podrán ser inscritos en el balance los beneficios realizados en la fecha de cierre del ejercicio.
- Deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule.
- Deberán tenerse en cuenta todas las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio es positivo como negativo.

Si bien, estos textos introducen cierta limitación a la prudencia contable, indicando que no será de aplicación cuando *sea incompatible con la imagen fiel*; aunque a decir verdad, existen pocos ejemplos en que esto haya sucedido.

Como justificación a la aplicación de la prudencia contable se suele alegar que evita la descapitalización de empresa, que robustece su patrimonio, que garantiza su continuidad, etc., o como dice Norverto Laborda<sup>166</sup>.

*El principio de prudencia, tiene como finalidad que el resultado del ejercicio esté calculado con un criterio eminentemente conservador, en el sentido de mantener los recursos de la empresa, evitando su*

---

<sup>165</sup>CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, 25 de junio de 1978, art. 31.1.c.

<sup>166</sup>NORVERTO LABORDA, M.C.: *Los principios contables en el Plan...*, op. cit., p. 92. Parecidas afirmaciones se hacen en: NORVERTO LABORDA, M.C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: *La contabilidad como sistema de información...*, op. cit., p. 193.

*descapitalización, esto es evitando que la empresa pierda su capacidad para generar ingresos, que perdería si se produjera un reparto de beneficios nominales que no fueran reales, pues se estarían repartiendo, junto con el excedente, parte de los activos funcionales.*

Pensamos que la prudencia contable, tal y como es entendido en nuestro entorno y aplicado de forma sistemática, está enfrentado con los principales requisitos de la información contable, la relevancia y la fiabilidad; infravalora activos y resultados, impidiendo que las cuentas anuales expresen la imagen fiel que es el principal objetivo de la información contable y en última instancia, puede llegar a poner en peligro aquello que dice tratar de salvaguardar, la supervivencia de la empresa; tal y como dice Cea García<sup>167</sup>:

*Cuando más se precisa el incentivo de la inversión empresarial, la imagen sumamente demacrada exhibida por las cuentas de resultados de las empresas, agravada por la incidencia del principio de prudencia, o sea, por las operaciones aún no acontecidas en puridad de términos, acabe por eliminar cualquier intención inversora.*

---

<sup>167</sup>CEA GARCÍA, J.L.: *El resultado contable. Análisis crítico de la medición del excedente económico empresarial*, Monografía nº 22 de AECA, Madrid, 1994, p. 42.

#### 5.4. Las hipótesis contables básicas

Son propuestas concretas sobre alternativas de métodos contables; aunque no en todos los pronunciamientos aparece este apartado, pues muchas de estas alternativas están incluidas dentro de los criterios de reconocimiento y valoración, como postulados de entorno o incluso como principios contables.

De acuerdo, en parte, con Gabás Trigo<sup>168</sup> posibles opciones serían:

- a) Contabilidad de caja o de devengo.
- b) Coste de adquisición o ajustes por inflación.
- c) Mantenimiento del poder adquisitivo del capital: financiero o físico.
- d) Empresa en funcionamiento o gestión continuada.

a) *Contabilidad de caja o de devengo.*

La hipótesis de devengo establece el criterio de imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de los bienes y servicios, en vez de hacerlo atendiendo a corrientes monetarias o de caja.

No cabe duda que la contabilidad del devengo proporciona una información más fiable y relevante que la de caja, para la determinación del resultado del ejercicio; pero insistimos, es aplicable exclusivamente para la cuantificación del resultado periódico, para otros menesteres, por ejemplo, para establecer las necesidades de liquidez de la empresa, será necesario

---

<sup>168</sup> Este autor, distingue entre hipótesis de escenario, objetivos y cualidades, e hipótesis básicas, y dentro de éstas últimas considera también el postulado del sujeto contable, que nosotros hemos incluido dentro de los postulados de entorno.

GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit., pp. 73 y 82.

seguir la trayectoria de los cobros y los pagos. Como señala Norverto Laborda:

*El principio de devengo es la base para el cálculo del resultado; el principio de caja es la base para conocer el estado de tesorería de la empresa. Se trata de dos conocimientos básicos y no contrapuestos que se siguen al elaborar dos documentos contables distintos, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de tesorería<sup>169</sup>.*

La correcta imputación temporal de gastos e ingresos ha sido una preocupación constante en casi todos los pronunciamientos conceptuales, optando la mayoría por la contabilidad del devengo; pero mientras que el APB nº 4 o el marco conceptual del IASC consideran el devengo como un rasgo básico o hipótesis fundamental de la contabilidad, el modelo del FASB lo incluye entre los criterios de reconocimiento contable de ingresos y gastos.

*b) Coste de adquisición o ajustes por inflación.*

La alternativa del coste histórico o de adquisición ha sido aceptada mayoritariamente por todos los pronunciamientos a pesar de las constantes críticas recibidas, alegando que las valoraciones a coste histórico son eso, históricas, pero no reflejan la realidad actual, ni por consiguiente la imagen fiel de la empresa.

Según Norverto Laborda y Muñoz Colomina<sup>170</sup>, el origen de la aceptación generalizada de la valoración al coste histórico o precio de adquisición está en:

---

<sup>169</sup>NORVERTO LABORDA, M.C.: *Los principios contables en el Plan...*, op. cit., p. 96.

<sup>170</sup>NORVERTO LABORDA, M.C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: *La contabilidad como sistema de información...*, op. cit., p. 193.



- La objetividad que posee frente a otras posibles valoraciones.
- La simplicidad en su aplicación.
- La verificabilidad a efectos de comprobación.

La fácil comprobación del precio de adquisición para los profesionales de la auditoría, más que en una ventaja se ha convertido en objeto de crítica para algunos autores, justificando, que esta es una de las razones principales la pervivencia del principio.

La alternativa del coste histórico y unidad monetaria nominal es la elegida por el SFAC nº 5<sup>171</sup>, que la incluye entre los criterios de reconocimiento y medida, sin embargo el marco conceptual del IASC es más flexible, no recomendando ningún criterio de valoración, sino que enumera todas las posibilidades: coste histórico, coste corriente y valor de realización presente y futuro. Este diferente tratamiento es bastante lógico, pues, mientras que el marco conceptual americano está destinado a su propio entorno, una economía no inflacionista, el marco del IASC es más general, al tratarse de un marco internacional. Sin embargo, el marco americano deja abierta la posibilidad de un tratamiento diferente si la situación cambiara y aparecieran elevados índices de inflación.

La aplicación del precio de adquisición no presenta problemas cuando se trata de bienes y servicios corrientes adquiridos en el exterior, pero se agrava en las valoraciones de los consumos internos de activos permanentes, ya que éstos se incorporan a los costes de producción por valores inferiores a lo que costaría reponerlos, con el consiguiente incremento nominal de los beneficios.

---

<sup>171</sup>FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 5 Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises*, Stamford, diciembre 1984.

En nuestro entorno nacional el precio de adquisición es un principio contable obligatorio recogido en la legislación mercantil y en el PGC que lo define así: *Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción, añadiendo que el principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen por disposición legal rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.*

AECA, en su Documento nº 1<sup>172</sup> da una definición similar, pero posibilitando las rectificaciones de valor sin necesidad de que haya una disposición legal que lo autorice.

La Cuarta Directiva también contempla el precio de adquisición como regla de valoración en su artículo 32, aunque en el 33 introduce una serie de excepciones al mismo que permiten utilizar cualquier otro criterio<sup>173</sup>.

Desde luego, la imposibilidad de rectificar el precio de adquisición, a no ser que lo autorice una disposición legal, como recoge el PGC de 1990, está enfrentada con el objetivo de imagen fiel, y da la razón a aquellos que opinan que el Plan está subordinado al ordenamiento jurídico vigente.

Rivero Torre<sup>174</sup>, interpreta que precio de adquisición y ajustes por inflación, son alternativas compatibles entre sí, la razón del falso enfrentamiento entre ambas está en la incorrecta interpretación que se hace del principio del precio de adquisición, afirmando que *nada se opone, sino más bien al contrario, a que, respetando el principio y precisamente por ello, el*

---

<sup>172</sup>ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 *Principios y Normas...*, op. cit., p. 28.

<sup>173</sup>Véanse los artículos 32 y 33 de la Cuarta Directiva del Consejo de Comunidades Europeas de 25 de julio de 1978.

<sup>174</sup>RIVERO TORRE, P.: *Los Principios Contables y las Directrices de la CEE*, en *Lecturas sobre Principios Contables*, Monografía nº 13, AECA, Madrid, 1989, p. 127.

*precio de adquisición pueda presentarse en términos de moneda corriente, pero ajustado a moneda constante para expresar los valores en moneda actual de dichos precios de adquisición.*

c) *Mantenimiento del poder adquisitivo del capital: financiero o físico.*

Si queremos distinguir que entre rentabilidad y recuperación del capital, es necesario definir el concepto de mantenimiento del poder adquisitivo del capital. Tengamos presente que, en algunos casos, la corrección de valor de activos y obligaciones da lugar a modificaciones en los fondos propios, que podrían no incluirse en la cuenta de resultados, dependiendo de la hipótesis de mantenimiento del capital que se escoja.

De acuerdo con el marco conceptual del IASC<sup>175</sup>: *Sólo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital, pueden ser consideradas como resultado, y por tanto como rentabilidad del capital. Por ello, el resultado es la capacidad residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso los ajustes por mantenimiento del capital).*

Pero no sólo debemos tener en cuenta la conservación del capital en su acepción financiera, como medida de las aportaciones realizadas por los socios, sino que existe una segunda acepción, el mantenimiento del capital físico, como medida de la inversión realizada y que representa la capacidad productiva de la empresa; por tanto, podemos distinguir entre:

- Mantenimiento del capital financiero.
- Mantenimiento del capital físico.

---

<sup>175</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en Normas Internacionales..., op. cit., pfo. 105.

La elección entre una u otra alternativa, dependerá de la óptica desde la que se trabaje; si se tiene en cuenta el punto de vista del accionista, evidentemente se optará por la primera acepción, por el contrario si el interés se centra en la empresa, interesará el mantenimiento de la capacidad productiva de la inversión inicial.

En cuanto al mantenimiento del capital financiero, existen dos hipótesis: mantenimiento del capital financiero en términos constantes, y mantenimiento del capital financiero en términos corriente.

Bajo la óptica de mantenimiento del capital financiero en términos constantes, el resultado coincidirá con la variación que ha experimentado el neto durante un período (excepto operaciones con los propietarios), incluyendo por tanto la variación por cambios en los precios.

Desde la hipótesis de mantenimiento del capital en términos corrientes, al incremento que haya experimentado el neto durante un período (excepto operaciones con los propietarios), debería ser corregido, realizando un ajuste por mantenimiento del capital (por variación en los precios), el importe del ajuste, no formaría parte del resultado, sino que sería fondos propios.

Bajo la hipótesis de mantenimiento del capital físico, la diferencia entre el coste de adquisición de los activos y su coste corriente constituye un ajuste por mantenimiento de la dimensión física de la empresa, que contablemente se reconoce como parte del neto, y más concretamente como reserva por revalorización, y no como resultado.

El marco conceptual norteamericano, tan progresista en la superestructura conceptual, se muestra mucho más conservador que el IASC, en cuanto a hipótesis de mantenimiento del capital, optando por el

mantenimiento del capital financiero en términos constantes; si bien, indica que podrían aplicarse otros enfoques.

d) *Empresa en funcionamiento o gestión continuada.*

La alternativa gestión continua/gestión discontinua da lugar a dos opciones conceptuales muy distintas entre sí, mientras que la primera alternativa presupone la continuidad de la actividad empresarial, lo que conlleva que las valoraciones necesarias para elaborar los estados financieros se harán teniendo en cuenta la continuidad de la entidad en un futuro previsible.

Por el contrario, en la opción de gestión discontinua, las valoraciones tendrán que realizarse como si la empresa fuera ser vendida o liquidada, en estas circunstancias los estados financieros deberán dar cuenta de la limitación de la vida de la entidad, y los criterios de valoración han de ajustarse a la fecha y tipo de liquidación previstos.

La elección entre las dos alternativas mencionadas debe ser previa a la definición de principios y normas, por eso la incluimos entre las hipótesis contables básicas tal como hace Gabás Trigo<sup>176</sup>.

La opción gestión continuada es más general y compatible con cualquier modelo contable; la empresa nace para seguir desarrollando sus operaciones funcionando sin límite temporal, y por tanto su gestión también será ilimitada lo que significa, de acuerdo con Mazarracín Borreguero y Muñoz Colomina<sup>177</sup>, que la unidad económica no será liquidada dentro del tiempo

---

<sup>176</sup>GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit., pp. 92-93.

<sup>177</sup>MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: Significado de los principios contables fundamentales en la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión. *Técnica Contable* XXXIX, 1987, p. 242.

necesario para cumplir los compromisos contractuales presentes, o para agotar el uso del activo de acuerdo con los planes y expectativas que se tengan en la actualidad.

A pesar de este razonamiento, son varios los pronunciamientos que incluyen la opción gestión continuada entre los principios contables, en vez de tratarla como una hipótesis previa.

Tradicionalmente la consecuencia más destacada de la hipótesis de empresa en funcionamiento ha sido la valoración de los activos a su coste histórico (con las correspondientes correcciones de valor si fueran necesarias) aceptando los valores actuales sólo en el supuesto de ruptura de la continuidad. Aunque otros autores, entre ellos Gonzalo Angulo y Gabás Trigo<sup>178</sup>, rechazan esta premisa, defendiendo que la valoración a costes actuales es mucho más acorde con la hipótesis de gestión continuada.

En el marco conceptual del FASB no aparece un apartado específico destinado a las hipótesis básicas, aunque en todo el modelo está implícita la contabilidad del devengo, desarrollando las restantes hipótesis dentro de la medición contable. Por su parte el IASC sí recoge un apartado denominado *Hipótesis fundamentales*, donde incluye el devengo y la gestión continuada.

---

<sup>178</sup>GONZALO ANGULO, J.A. y GABÁS TRIGO, F.: *El principio de gestión continuada*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 46, Madrid, 1985, p. 83.

## 5.5. Los elementos operativos

Una vez concluida la superestructura conceptual y para no apartarse de la realidad de la práctica contable, es necesario definir los elementos característicos de la operativa contable, que constituyen, junto con los principios, el resultado final, y la parte más visible de cara al usuario del proceso lógico-deductivo ligado al marco conceptual. Si bien, en estas últimas etapas del proceso se rompe en parte esa lógica deductiva para acercarse a razonamientos inductivos más ligados a la práctica tradicional.

En este apartado vamos a estudiar los siguientes elementos conceptuales de carácter operativo:

- a) Los estados contables.
- b) Los elementos de los estados contables.
- c) El reconocimiento contable.
- d) La medición contable.

En esta fase será necesario descender al detalle, dando contenido a los conceptos teóricos con definiciones concretas. Habrá que determinar qué estados contables deberá presentar la empresa para cumplir los objetivos marcados, y cuales son los componentes de esos estados, así como establecer los criterios de reconocimiento y medida.

Todos estos conceptos figuran en cualquier marco conceptual formulado con rigor como es el caso del marco conceptual del FASB, del IASC o de AECA, que serán analizados más adelante. La Cuarta Directiva Comunitaria no sigue este proceso lógico deductivo propio de los marcos conceptuales, pero de una forma u otra recoge la mayor parte de los conceptos mencionados.

### 5.5.1. Los estados contables

Un marco conceptual debe decidir que estados contables deben presentar la empresa, puesto que entre estados convencionales e información complementaria el número de documentos existentes es importante.

La elección entre unos y otros, estará en función de las necesidades informativas de los usuarios, necesidades, que suelen centrarse en:

- Información sobre la financiación obtenida por la empresa y las inversiones realizadas con dichos recursos; información que queda reflejada en el balance de situación.
- Información sobre la rentabilidad obtenida por la empresa como consecuencia de su actividad; información que se plasma en el estado de pérdidas y ganancias o de resultados.
- Como la información de los estados anteriores a veces es insuficiente, debe ir acompañada por una serie de notas aclaratorias, que forman un tercer estado contable: la memoria o anexo.
- También se han desarrollado estados contables adicionales, con la finalidad de complementar a los tres anteriores, estos son: el estado de origen y aplicación de fondos, el estado de tesorería y el estado de valor añadido.

Ahora bien, no toda esa información es relevante para todo tipo de empresas y de usuarios, por lo que vamos a distinguir tres posibles niveles de información:



**CUADRO Nº 38**  
**NIVELES DE INFORMACIÓN CONTABLE**

<b>NIVEL BÁSICO</b>	<b>NIVEL INTERMEDIO</b>	<b>NIVEL SUPERIOR</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Balance de situación.</li> <li>▪ Estado de resultados.</li> <li>▪ Anexo o memoria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Los incluidos en el nivel básico.</li> <li>▪ Estado de origen y aplicación de fondos.</li> <li>▪ Estado de tesorería.</li> <li>▪ Estado de valor añadido.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Los indicados en los dos niveles anteriores.</li> <li>▪ Otra información que pueda ser útil en la toma de decisiones de inversión y crédito.</li> </ul>

Los estados contables que aparecen en el nivel básico, son los mínimos que deben elaborar todas las empresas, es por ejemplo la información exigida en nuestro país y en el resto de la Unión Europea, para la mayor parte de las empresas.

El nivel informativo intermedio estaría destinado sólo a algunas empresas, como por ejemplo aquellas cuyos títulos cotizan en Bolsa, las entidades financieras y otras empresas privadas de interés público, a éstas empresas, se les puede exigir además información de carácter social.

Y el nivel superior incluiría todos los estados contables incluidos en los niveles básico e intermedio, más otra información adicional exigida por algunos organismos, por ejemplo la SEC norteamericana.

Una de las relaciones de estados contables más completas es la exigida por el SFAC nº 5, que enumera los siguiente estados como necesarios para conseguir una información útil para las decisiones de inversión y crédito:

1. Estados Financieros.

- Balance.
- Estado de resultados.
- Estado de tesorería.
- Estado de inversiones y distribuciones a los accionistas.
- Otros estados contables.

2. Notas a los estados financieros, anexo o memoria.

3. Información suplementaria obligatoria.

- Información de ajustes por inflación (SFAC nº 33).
- Información sobre reservas de petróleo y gas (SFAC nº 69).
- Informe de gestión y otros.

4. Información voluntaria de carácter complementario.

- Informes para la dirección.
- Cartas a los accionistas.
- Otra información.

5. Información financiera diversa.

- Informes de analistas financieros.
- Estadísticas económicas.
- Noticias de prensa.

Mucha de esta información aparece recogida en el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*<sup>179</sup>, que analizamos en el capítulo tercero.

---

<sup>179</sup> HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY: *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 9<sup>th</sup> Revised Edition, 1996.

Los estados contables exigidos por el FASB son mucho más completos que los exigidos por el IASC: que se resume en:

1. Estados Financieros.

- Balance.
- Estado de resultados.
- Estado de origen y aplicación de fondos.

2. Notas a los estados financieros, anexo o memoria.

La información recogida en los estados contables, es siempre una información basada en datos históricos, pero dada la utilidad de la información previsional, sería conveniente ofrecer estados previsionales, aunque sea con carácter complementario.

### 5.5.2. Elementos de los estados contables

Los elementos de los estados contables son los componentes básicos de éstos, o según definición del IASC<sup>180</sup>, las grandes categorías en que quedan agrupados los efectos financieros de las transacciones económicas que tienen lugar en la empresa.

Sin embargo, los pronunciamientos sobre marcos conceptuales, no suelen definir elementos para todos y cada uno de los estados contemplados, sino sólo para los dos básicos, el balance y la cuenta de resultados. Las razones quizás estén en el carácter complementario de los demás estados o

---

<sup>180</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en *Normas Internacionales...*, op. cit., pfo. 47.

porque éstos utilizan elementos ya definidos en el balance o la cuenta de resultados.

Agruparemos los elementos de los estados contables en dos categorías:

- Elementos relacionados con el balance.
- Elementos relacionados con la cuenta de resultados.

1) *Elementos relacionados con el balance*

Se suelen definir los tres elementos siguientes: activo, pasivo y fondos propios; los dos primeros con definición propia y el tercero por diferencia entre el activo y el pasivo<sup>181</sup>.

- a) Activo: es un recurso controlado por la empresa, nacido como consecuencia de una transacción del pasado, y del que se espera obtener futuros y probables beneficios a favor de la entidad.

Los activos deben ser controlados por la empresa, bien porque sea su propietario legal o porque tenga su propiedad económica (dominio jurídico pleno) como sería el caso de un arrendamiento financiero. Este control debe proceder de transacciones realizadas en el pasado.

Los posibles beneficios futuros estarán expresados en flujos de tesorería o equivalente, y pueden consistir en:

- Obtención de otro activo o de un servicio prestado por la empresa.
- Cancelación de una obligación

---

<sup>181</sup> Las definiciones están basadas en las recogidas en el SFAC nº 6 y en *El Marco Conceptual...* del IASC, que son similares.

- Entrega a los propietarios.
- b) Pasivo: Es una obligación presente, nacida de una transacción del pasado, a cuyo vencimiento, y para cancelarla, la empresa deberá transferir activos o prestar servicios a otra entidad.

Un pasivo nace de una transacción del pasado, que puede concretarse en:

- Adquisición de bienes o servicios.
- Obtención de financiación ajena.
- Renovación de un pasivo anterior.

Aunque también podría haber surgido de una estimación sobre hechos futuros; sería el caso de una obligación contingente o provisión, aunque su inclusión en el pasivo no es unánime por tratarse de hechos de naturaleza aleatoria.

La forma de liquidar las obligaciones son:

- Pago en efectivo.
  - Entrega de bienes o servicios.
  - Sustitución por otro pasivo.
  - Conversión en neto.
  - Condonación o prescripción.
- c) Fondos propios: Se definen por referencia a los activos y a los pasivos de la empresa. Y según la teoría del propietario como sujeto contable, y de acuerdo con las normas legales, los fondos propios pertenecen a los propietarios.

## 2) *Elementos relacionados con la cuenta de resultados*

Son los elementos que describen los efectos de las transacciones realizadas por la empresa en un período.

El enfoque activos-pasivos sitúa a éstos como los estados contables básicos, definiéndose los fondos propios en función de los mismos. Desde ésta óptica, los resultados se calcularían a partir de las variaciones experimentadas por los fondos propios<sup>182</sup>.

Las variaciones experimentadas por los fondos propios pueden deberse a:

- Operaciones con los propietarios (aportaciones o distribuciones).
- Operaciones que crean renta.

Centrándonos en éstas últimas, el proceso de creación de renta en una entidad, se reflejaría por diferencia entre los conceptos de ingresos y de gastos.

- a) Ingresos: Incremento de los recursos económicos de una empresa, como consecuencia de la venta de bienes o prestación de servicios, así como de otras operaciones económicas no habituales.
- b) Gastos: Disminución de los recursos económicos de una empresa, ocasionada por la adquisición de factores corrientes y de capital, así como por otras operaciones no habituales.

---

<sup>182</sup>El enfoque activos-pasivos, es contrario al de ingresos-gastos, que colocaría a éstos como los elementos básicos. Un sistema valorativo basado en costes históricos no sería del todo coherente con el enfoque ingresos-gastos.

El resultado del ejercicio se calculará como diferencia entre ingresos y gastos debidamente periodificados, bajo las hipótesis de devengo y mantenimiento del poder adquisitivo del capital.

Desde el punto de vista de los usuarios es importante distinguir entre ingresos y gastos procedentes de operaciones ordinarias y los procedentes de operaciones extraordinarias, para poder evaluar la capacidad de la empresa para generar recursos con regularidad, dentro de sus actividades habituales.

Los incrementos de recursos económicos, que hemos definido como ingresos, pueden provenir de<sup>183</sup>:

- Ingresos corrientes, incluidas las subvenciones a la explotación y los ingresos financieros.
- Ingresos accesorios.
- Correcciones valorativas y aplicación de provisiones.
- Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- Ingresos excepcionales.
- Beneficios en moneda extranjera.
- Ingresos imputados (trabajos realizados para el inmovilizado).
- Beneficio por cambios de criterios contables.
- Beneficios monetarios por ajustes por inflación.

Los criterios para seleccionar los ingresos y el importe a imputar a la cuenta de resultados, dependerán de los criterios valorativos utilizados, de la hipótesis de mantenimiento del capital elegido y de los criterios de reconocimiento.

---

<sup>183</sup>Puede verse: GABÁS TRIGO, F.: *El Marco conceptual...*, op. cit., p. 111.

Los modelos contables más tradicionales introducen bastantes restricciones a la hora de la inclusión de los ingresos como consecuencia de la utilización de criterios valorativos basados en el coste histórico, y la excesiva prudencia en el cálculo del resultado.

En cuanto a las disminuciones de los recursos económicos, que hemos definido como gastos, pueden provenir de<sup>184</sup>:

- Gastos corrientes: adquisición de factores almacenables debidamente periodificados.
- Gastos corrientes: factores no almacenables.
- Gastos de capital periodificados (inversiones técnicas duraderas).
- Gastos de distribución plurianual.
- Correcciones valorativas por disminuciones de precios.
- Gastos excepcionales.
- Pérdidas por cambio de moneda extranjera.
- Pérdidas por cambios en los criterios contables.
- Pérdidas monetarias por inflación.

El SFAC nº 5 define por separado los conceptos de ingresos y gastos ordinarios, de ingresos y gastos los extraordinarios, e introduce el concepto de *Earning* (resultado) como la suma algebraica de los cuatro conceptos anteriores; a éste resultado le añade otras partidas por alteración de criterios contables y otros cambios monetarios, obteniendo el *Comprehensive Income* (resultado global) que coincidiría con la diferencia entre ingresos y gastos, tal como se han definido:

---

<sup>184</sup>Ibidem, p. 112.



**CUADRO N° 39**  
**CÁLCULO DEL RESULTADO GLOBAL**

Ingresos ordinarios
- Gastos ordinarios
<b>= RESULTADO ORDINARIO</b>
+ Ganancias extraordinarias
- Pérdidas extraordinarias
<b>= RESULTADO (EARNINGS)</b>
± Cambios por alteración de criterios contables
± Otros cambios en el neto (no derivado de la propiedad)
<b>RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME)</b>

### 5.5.3. El reconocimiento contable

El reconocimiento contable es el proceso de incorporación de una partida al balance o a la cuenta de resultados, clasificándola como activo, pasivo, ingreso o gasto.

Los marcos conceptuales del FASB y del IASC establecen los requisitos que debe cumplir una partida para ser incluida en los dos estados contables mencionados, balance y cuenta de resultados, obviando cualquier referencia al anexo o memoria. Entendemos que si una partida no cumple algunos de esos requisitos deberá ser incluida en la memoria o en algún estado complementario.

Los requisitos necesarios para que una partida sea reconocida contablemente son, de acuerdo con los pronunciamientos del FASB y del IASC, los siguientes<sup>185</sup>:

1. Que la partida en cuestión debe estar definida como elemento contable.
2. Que cualquier futuro beneficio asociado a la misma sea probable.
3. Que tenga un atributo que pueda ser medido con fiabilidad.
4. Que la partida tenga suficiente relevancia.

Estos requisitos están sometidos a las restricciones generales de materialidad y coste-beneficio.

El marco conceptual del IASC sólo recoge los tres primeros requisitos.

El primero de los requisitos, definición como elementos contables, es bastante lógico, no obstante el que un determinado hecho o transacción no esté definido no impide que pueda ser incluido como información complementaria o voluntaria, si es suficientemente relevante para el usuario.

En el segundo requisito, referido a la existencia de futuros beneficios, *se dice que debe ser probable*; el análisis de la incertidumbre de aquellos hechos o transacciones que estén sujetos a estimación se realizará, a falta de criterios matemáticos, a tenor del buen juicio profesional del elaborador de la información, dentro del marco de las características cualitativas y teniendo muy presente la prudencia.

---

<sup>185</sup> FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): SFAC nº 5, op. cit. e INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *Marco conceptual...*, en Normas Internacionales..., op. cit., pfo. 83.

Este tratamiento de la incertidumbre con prevalencia de la prudencia, implica en el modelo contable tradicional, un reconocimiento asimétrico de ingresos y gastos y de las contingencias de ganancia y de pérdida. No anticipar los beneficios pero sí las pérdidas, que introduce un sesgo importante en la valoración de los activos y los resultados, y de realizarse de forma sistemática y voluntaria, iría tanto contra la fiabilidad como contra la relevancia.

El tercer requisito nos habla de la fiabilidad en la medida, lo que implica (SFAC nº 5, párrafo 75) representación fiel, verificabilidad y neutralidad. En muchas ocasiones, una transacción perfectamente identificada en cuanto a su inclusión como elemento de un estado contable, presenta dificultad a la hora de medirla, es el caso por ejemplo de la cuantía de la indemnización de un litigio en curso, su inclusión en el pasivo sería muy dudosa, pero no habría inconveniente, si se considera relevante, en incluirla como información complementaria.

Y la última condición establecida para el reconocimiento de una partida es su relevancia, lo que implica que tenga valor predictivo y de confirmación, y por tanto que sea capaz de influir en las decisiones de los usuarios (SFAC nº 5, párrafo 73).

#### **5.5.4. La medida de los elementos contables**

La medición contable consiste en la cuantificación de los fenómenos económicos pasados, presentes o futuros de una entidad, previamente reconocidos como elementos contables. La medición también estará subordinada a las restricciones de economicidad e importancia relativa.

Toda medición requiere la selección de unos criterios o atributos de medida entre los criterios básicos de valoración, que según el SFAC nº 5 (básicamente coincidente con el del IASC) son<sup>186</sup>:

- a) Coste histórico.
- b) Coste corriente.
- c) Valor realizable presente.
- d) Valor realizable futuro.

Los cuatro criterios son utilizados en distintas medidas y combinaciones por los diferentes modelos contables; si bien, el modelo más tradicional opta por el coste histórico modificado a la baja por los restantes atributos.

Un modelo de marco conceptual debería acercarse más a valoraciones basadas en los tres últimos criterios, teniendo en cuenta que los valores actuales potencian la relevancia de la información.

Sin embargo la realidad muestra una situación contradictoria, pues se utiliza mayoritariamente el coste histórico a pesar del reconocimiento generalizado de la relevancia como cualidad superior. Entre las razones que se alegan para justificar la elección, están, el mayor coste que supone la implantación de modelos basados en valores actuales y la mayor objetividad que siempre supone el coste histórico.

*Unidad de medida.* También deberemos hacer referencia a la unidad monetaria utilizada en la medición, tanto desde la óptica internacional como la nacional.

---

<sup>186</sup> Véase: FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): SFAC nº 5, párrafo 65, pp. 778-779 e IASC: *El Marco Conceptual...*, en Normas Internacionales..., op. cit., pfo 100.

En el ámbito internacional se plantea el problema de la conversión de las distintas monedas nacionales, para cuya solución se aconsejan normas muy flexibles, dada la rápida evolución de los sistemas monetarios y financieros internacionales.

En el ámbito nacional, el problema más importante es la inestabilidad de la unidad monetaria que, introduce un sesgo en la información contable que sólo puede ser resuelto introduciendo ajustes por inflación. Este sesgo afectará negativamente a las dos cualidades principales de la información: la relevancia y la fiabilidad.

## 5.6. Los principios contables

Los principios contables han sido definidos como "cuerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos"<sup>187</sup>. Cuerpo de doctrina que debería estar formado por un conjunto de soluciones racionales a los problemas que plantean los hechos y transacciones empresariales.

Conceptos que responden a esta definición ya han sido incluidos entre las características cualitativas o entre los criterios de reconocimiento y medición de la estructura conceptual que hemos venido describiendo, de hecho, los principios contables incluidos en nuestro Plan General de Contabilidad<sup>188</sup>, están perfectamente localizados en la estructura conceptual vista<sup>189</sup>.

---

<sup>187</sup> KOTLER, E.: *Diccionario para contadores*, UTEHA, México, 1974, p. 432.

<sup>188</sup> Sobre los principios contables del Plan General de Contabilidad, Norverto Laborda realiza un interesante estudio, clasificándolos en dos grupos, los que afectan al cálculo del resultado y los que afectan al sistema de información.

NORVERTO LABORDA, C.: *Los principios contables*, op. cit., pp. 87-102.

<sup>189</sup> La coordinación entre los principios contables del PGC de 1990 y la estructura de marco conceptual vista, es la siguiente:

- Principio de prudencia, este principio que prevalece sobre los demás en la legislación española, está considerado como un componente de la característica cualitativa de fiabilidad dentro del esquema de marco conceptual.
- Principio de uniformidad, también es como característica cualitativa, dentro de la comparabilidad de la información, que afecta tanto a la relevancia como a la fiabilidad.
- Principio de importancia relativa, sería una de las dos restricciones a las características cualitativas.
- Principio de empresa en funcionamiento, estaría incluido dentro de las hipótesis contables básicas.
- Principio del devengo, en un sentido genérico estaría incluido dentro de las hipótesis básicas, y en un sentido operativo es una de las partes esenciales del reconocimiento contable.
- Principio del precio de adquisición, es uno de los atributos de la medición contable.
- Principio de registro, incluido como parte del reconocimiento contable.
- Principio de correlación de ingresos y gastos, también constituye una de las partes del reconocimiento contable.

Cabría preguntarse por el lugar que ocupan los principios contables dentro de una estructura conceptual como la que estamos viendo. Y ciertamente se podría pensar que no es necesario dedicar un apartado a los principios contables dentro del esquema de marco conceptual. De hecho no lo hacen ni el marco conceptual del FASB ni otras propuestas conceptuales más recientes basadas en la norteamericana, como son las de Canadá, Australia o Nueva Zelanda<sup>190</sup>.

Tampoco la Cuarta Directiva incluye ningún apartado dedicado a los principios contables, pero sí contiene a lo largo de su articulado, principios contables, sobre todo cuando se refiere a criterios de valoración<sup>191</sup>.

- 
- Principio de no compensación, es otra de las partes del reconocimiento contable.

<sup>190</sup> BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO justifica la no inclusión de los principios contables dentro del esquema de marco conceptual, por ser inconsistente e introducir fisuras en el itinerario lógico-deductivo.

En: *La herramienta de la normalización contable del siglo XIX: el marco conceptual español*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997, p. 47.

<sup>191</sup> Aunque en la Cuarta Directiva no aparece explícitamente el término "principio contable", sí introduce en sus artículos 31 y 32 principios de ésta índole, bajo el título de principios generales o reglas de valoración:

- Gestión continuada: presunción de que la sociedad continuará con sus actividades (art. 31.1.a).
- Uniformidad: los criterios de valoración no se modificarán de un ejercicio a otro (art. 31.1.b).
- Prudencia: deberá observarse en todo caso el principio de prudencia (art. 31.1.c).
- Devengo: se considerarán los gastos y los ingresos que afecten el ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro (art. 31.1.d).
- No compensación: se valorarán separadamente los elementos de las partidas del activo y del pasivo (art. 31.1.e).
- Identidad entre el balance de apertura de un ejercicio y el del cierre del anterior: el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior (art. 31.1.f).
- Precio de adquisición: la valoración de las partidas de las cuentas anuales se basará en el precio de adquisición o coste de producción (art. 32).

Cuarta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 25 de julio de 1978.

En cambio sí aparecen en otros pronunciamientos conceptuales como en el de AECA o el esquema postulados-principios-reglas de Moonitz (ARS nº 1, AICPA, 1961). Y algunos autores españoles que han realizado propuestas lógico-deductivas a modo de marco conceptual, también han dedicado un apartado especial a los principios contables, este el caso de Cañibano, Túa, López Combarros<sup>192</sup>, Gabás Trigo<sup>193</sup> o Broto<sup>194</sup>, entre otros.

Vistas las dos posiciones contrapuestas respecto a la inclusión o no de los principios contables en una estructura conceptual, por nuestra parte, consideramos que, en un marco conceptual que pretenda ser aplicable en nuestro entorno es más conveniente integrarlos en el modelo, por la importancia y uso generalizado del término y por su vigencia en los esquemas contables de muchos países, entre ellos el nuestro; aunque seamos conscientes de cierta superposición<sup>195</sup>.

Y sería recomendable, en aras a favorecer la armonización contable, que todo modelo de marco conceptual tuviera un apartado que coordinara el esquema de marco conceptual con los modelos operativos vigentes en muchos países donde sí se contemplan los principios contables, al menos hasta que los modelos contables sean más homogéneos.

El Plan General de Contabilidad español, como ya hemos comentado (y enumerado en una nota a pie de página), incluye en su primera parte los

---

<sup>192</sup>CAÑIBANO CALVO, L., LÓPEZ COMBARROS, J.L. Y TÚA PEREDA, J.: *Naturaleza y filosofía...* op. cit. p. 305.

<sup>193</sup>GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual*, op. cit., p. 211.

<sup>194</sup>BROTO, J.: *Proyecto docente para el concurso-oposición a la Cátedra de Economía Financiera y Contabilidad*. Universidad de Zaragoza. (Citado por Gabás Trigo en: *El marco conceptual*, op. cit., p. 123.

<sup>195</sup>En este sentido estamos aceptando las tesis de GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual...*, op. cit., p. 125 y MONEVA ABADÍA, J.M.: *El marco conceptual de la información contable de pequeñas y medianas empresas*, ICAC, Madrid, 1993, p. 142.



principios contables, a los que otorga la categoría de normas básicas obligatorias, que inspiran todo el texto.

Norverto Laborda<sup>196</sup> refiriéndose a la normativa contable española, dice que los principios contables son normas de obligado cumplimiento que vienen enmarcadas dentro del derecho contable, por lo que algunos juristas, han convertido en normas positivas lo que en un principio no eran más que simples pautas de actuación profesional.

Los principios implícitos en la Cuarta Directiva, además de estar desarrollados en el Plan General de Contabilidad, se recogen en otros textos legales españoles, como son el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas.

Ahora bien, esta inclusión de los principios contables como parte del derecho positivo, no les debe restar flexibilidad a la hora de aplicarlos, ni a la hora de cambiarlos, puesto que la validez de los principios no es eterna, sino que debe ser sometida a revisión periódica.

Cea García<sup>197</sup> también aboga por la flexibilidad que deben tener los principios contables, indicando que éstos no pueden ser permanentes ni universales, sino más bien coyunturales y particulares, pues surgen en relación con un entorno concreto en un momento dado y con relación a una actividad económica siempre relativa y conjeturable, por lo que ni pueden ser los mismos para todos los países, ni pueden ser permanentemente los mismos en un país. En consecuencia, cada país en función de sus rasgos peculiares debería promulgar un cuadro de principios contable y revisar éstos

---

<sup>196</sup>NORVERTO LABORDA, C.: *Los principios contables en el Plan General de Contabilidad*, Revista Actualidad Financiera, Monográfico Contabilidad, 1996, pp. 87-88.

<sup>197</sup>CEA GARCÍA J.L.: *La racionalidad económica de los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 48, Madrid, 1985, p. 531.

periódicamente para adaptarlos a la evolución interna y externa experimentada.

Y ya para concluir con el tema de principios contables, y en el caso concreto de los incluidos en el Plan General de Contabilidad, cabría plantearse la posibilidad de que estuvieran jerarquizados. Pues bien, el Plan General de Contabilidad no establece ningún orden jerárquico entre los principios, si bien, indica que el principio de prudencia debe prevalecer sobre los demás, supeditado a su vez al macro-principio de la imagen fiel. Hechas estas salvedades, todos los demás principios gozan de la misma autoridad, y serán las circunstancias económicas y el entorno en que queden enmarcados, quien establezca la prioridad para cada caso concreto.

La Cuarta Directiva tampoco establece jerarquía entre los principios, y también da prioridad al principio de prudencia al indicar: "deberá observarse en todo caso el principio de prudencia". Art. 31.1.c.

Sin embargo, podemos recordar que otras instituciones y organismos sí han realizado una ordenación jerárquica, y que varios autores se han pronunciado por la misma; entre ellos Norverto Laborda y Muñoz Colomina opinan que establecer unas prioridades supondría una mejora cualitativa en normalización<sup>198</sup>:

*A la hora de enumerar los llamados requisitos y principios contables, las distintas organizaciones y legislaciones no han tenido en cuenta un orden jerárquico. El establecimiento de un orden de prioridades en el cumplimiento de requisitos y principios contables supondría una mejora cualitativa tanto en la norma comunitaria como en el Plan General de Contabilidad.*

---

<sup>198</sup>NORVERTO LABORDA, M.C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: *La contabilidad como sistema de información...*, op. cit., p. 236.

Cabe establecer distintas ordenaciones de principios, pero todas ellas vendrán limitadas por la preeminencia del objetivo supremo de la imagen fiel<sup>199</sup>. El Plan General de Contabilidad da prioridad al principio de prudencia, aunque siempre supeditado a la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, y ni que decir tiene que los principios obligatorios prevalecen sobre los voluntarios<sup>200</sup>.

### 5.6.1. Principios contables e imagen fiel

Por último, debemos hacer referencia a la imagen fiel por ser un concepto que aparece en todos los pronunciamientos sobre principios contables, sin embargo, no en todos los casos se quiere expresar lo mismo, aunque eso sí, prácticamente todos destacan que la imagen fiel es el objetivo supremo a alcanzar por un sistema contable, siendo los principios el instrumento para conseguirla<sup>201</sup>.

---

<sup>199</sup>Véase: BANEGAS OCHOVO, R., SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO, F. y NEVADO PEÑA, D.: *Análisis por ratios...*, op. cit. pp. 97-98.

<sup>200</sup>Pueden verse distintas ordenaciones de los principios contables en: IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.: *Principios contables: sobre la necesidad de su ordenación jerárquica orientada al perfeccionamiento de la gestión empresarial*. Actualidad Financiera nº 42, noviembre 1992, pp. C-605 a C-620, SÁEZ TORRECILLAS, A.: *Los principios contables y la imagen fiel en el nuevo Plan General de Contabilidad*. Partida Doble nº 1, mayo 1990, LABATUT SERER, G. y VELA BARGUES, L.M.: *Los principios contables obligatorios en el nuevo Plan General de Contabilidad*. Partida Doble nº 12, mayo 1991 y ANTOLÍNEZ COLET, S.: *Imagen fiel y principios contables*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 63, 1990, pp. 355-361.

<sup>201</sup>Al respecto, pueden verse, entre otros: FIDALGO CERVIÑO, E. y PRADO MARTÍN, A.: *Reflexiones sobre la representatividad de los estados contables: imagen fiel y precio de adquisición*, Revista Actualidad Financiera nº 23, Madrid, junio 1995, pp. C-819-C-826; ANTOLÍNEZ COLLET, S.: *"Imagen fiel" y "True and Fair View"*, En "Lecturas sobre principios contables", Monografía nº 13 de AECA, 1989, pp. 163-170; ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *El principio contable de imagen fiel: una introducción*. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, AECA, Madrid, 1982; FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *La nueva ordenación legal de la contabilidad y la función del auditor de cuentas*, Revista del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España nº 1, 1992, p. 7; GABÁS, F.; CASTRO, E. y GONZALO, J.A.: *Los principios contables fundamentales en la actualidad*, Comunicación presentada al VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas, Vigo, marzo de 1985; LAFARGA BRIONES, J.: *Imagen fiel: aproximaciones terminológicas*, Cuadernos de Investigación Contable, Universidad de Sevilla, vol. 2, nº 1, pp. 101-124 y RIVERO TORRE, P.: *Los*

De todos es conocido el origen británico del término (*Companiers Act*, 1948), y como en la Europa continental comenzó a tener un uso generalizado a partir de su inclusión en la Cuarta Directiva.

En España, el concepto de imagen fiel, fue utilizado por primera por AECA<sup>202</sup> que lo consideraba como un corolario de los requisitos de la información contable, aunque su utilización generalizada por parte de las empresas fue a raíz de la adaptación de nuestra legislación mercantil a las directivas comunitarias en materia de sociedades.

La Cuarta Directiva recogió en su artículo 2.3.<sup>203</sup> el concepto de la imagen fiel debido a la influencia ejercida por el Reino Unido, donde se aplicaba con una gran flexibilidad, de acuerdo con normas de carácter profesional; y lo convirtió en el eje de toda la construcción normativa que quedaba subordinada a la consecución de dicha imagen fiel. Esta circunstancia originó desconcierto en aquellos países con un marco normativo contable de carácter eminentemente jurídico-legal como es el caso de los países latinos y germánicos, llegando a producir cierta inseguridad jurídica. En el caso concreto de Alemania, la segunda parte del mencionado artículo 2.3., donde se refiere a la preeminencia del fondo sobre la forma jurídica, fue suprimida.

La noción de imagen fiel no es un concepto cerrado ni está perfectamente delimitado, ni es entendido por todo el mundo de la misma

---

*principios contables y las directivas de la CEE*. En "Lecturas...", Monografía nº 13 de AECA, 1989, pp. 113-151.

<sup>202</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Principios y normas...*, op. cit., p. 26.

<sup>203</sup> "Las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad" (art. 2.3.).

Cuarta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, 25 de julio de 1978.

manera, como expresa Antolínez Collet<sup>204</sup>, se trata más de una formulación de intenciones a nivel teórico que de una realidad práctica; y si bien todos los profesionales aceptan el concepto de imagen fiel, no todo el mundo entiende lo mismo. Sirvanos de ejemplo de esta disparidad las cuatro interpretaciones de imagen fiel consideradas más representativas<sup>205</sup>:

1. Imagen fiel como sinónimo de exactitud, objetividad, veracidad.
2. Imagen fiel como cumplimiento con la regulación de los principios contables.
3. Imagen fiel como preeminencia del fondo sobre la forma.
4. Imagen fiel como sinónimo de información útil.

La tercera acepción que mejor responde al sentido original británico, destacando el carácter eminentemente económico de los hechos por encima de su forma jurídica.

También Túa Pereda<sup>206</sup> destaca la preeminencia del fondo sobre la forma, escribiendo al respecto: la elevación del principio de imagen fiel, tal como se concibe en la regulación comunitaria, es decir, directamente vinculado a la preferencia del fondo sobre la forma, está soportado en dos pilares:

- De un lado, la declaración genérica de los objetivos de la información contable: ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados;

---

<sup>204</sup> ANTOLÍNEZ COLLET, S.: *"Imagen fiel" y "True and Fair View"*, op. cit., p. 167.

<sup>205</sup> GABÁS, F.; CASTRO, E. y GONZALO, J.A.: *Los principios contables fundamentales...* op. cit.

<sup>206</sup> TÚA PEREDA, J.: *Los principios contables en el ordenamiento jurídico*. En "Lecturas sobre principios contables. Coordinador Cea García, monografía nº 13 AECA, p. 90.

- De otro lado, un mecanismo, de carácter eminentemente técnico-jurídico, encaminado a asegurar la consecución de la finalidad pretendida, a través de la preeminencia de los objetivos de la información financiera sobre las disposiciones legales, de manera que el espíritu de la norma prevalece incluso sobre el tenor literal de las reglas que se puedan establecer al respecto.

Las dos últimas acepciones se complementan entre sí, y unidas, constituyen la interpretación más amplia y la que desde nuestro punto de vista debería prevalecer a la hora de interpretar el significado de la "imagen fiel". En este sentido se ha pronunciado la AECA<sup>207</sup>:

*La postura que sobre la imagen fiel se ha defendido aquí tiene como punto de referencia fundamental a los grupos de usuarios de la información financiera empresarial, de forma que la idea de fidelidad queda enmarcada en unos objetivos, que previamente determinados, a alcanzar por la utilización de datos contables. De esta manera la imagen fiel adquiere su verdadera dimensión social, y los principios contables sólo son medios (o, mejor, herramientas) que se brinca a los profesionales y a las empresas para la confección, y a los usuarios para la interpretación de los estados contables. La propia conciencia de los profesionales y las empresas determina qué principios seguir y cuáles abandonar en aras a la consecución de la imagen fiel.*

Para esta asociación la imagen fiel es considerada como un principio de principios al que debe conducir el cumplimiento de los requisitos y demás principios contables, y a la que cualquier norma que se pretenda aplicar, queda supeditada, de tal modo, que si en un momento determinado la aplicación de un principio no conduce a la tal imagen fiel, el principio en

---

<sup>207</sup>AECA: Ponencia presentada al Congreso de Censores Jurados de Cuentas. Marzo de 1985.

cuestión no deberá aplicarse. Observamos sin embargo, que en ningún punto del documento de AECA se reconoce explícitamente que la imagen fiel deberá estar por encima de cualquier norma, incluso una norma legal.

No existe una regla o norma de conducta para conseguir la deseada imagen fiel, sino que será el buen hacer del profesional de la contabilidad el que deba buscarla, aunque para ello tuviera que apartarse en mayor o menor medida de los principios contables, porque el cumplimiento de los principios contables no es un requisito suficiente para alcanzarla imagen fiel.

### 5.7. Las normas contables operativas

Si la descripción del entorno en que se desenvuelve la empresa era el punto de partida del itinerario lógico-deductivo que hemos descrito, las normas operativas son su punto final. Estas normas o reglas tienen un rango inferior a los principios contables, a pesar de que la práctica profesional suele referirse a unos y otras con el término genérico de principios contables, por lo que conviene precisar que una cosa son los principios contables o macrorreglas que permiten enjuiciar las posibles alternativas de tratamiento contable de una transacción, y otra distinta, las normas o reglas contables que se refieren a transacciones específicas y representan una toma de posición en una opción concreta.

La emisión de normas contables operativas no está exenta de dificultades si se pretende que respeten todo el entramado conceptual, estando perfectamente coordinadas con las etapas que le preceden, prueba de ello, son las normas emitidas por el FASB con posterioridad a la aprobación de su marco conceptual, pues en muchos casos no existe la concordancia esperada con los SFAC, siendo esta circunstancia fuente de críticas de los marcos conceptuales en general.

Sin embargo, el IASC sí ha procurado respetar las indicaciones de su marco conceptual, sometiendo a revisión sus pronunciamientos anteriores a través de la ED 32 *"Comparability of Financial Statement"* (enero 89) complementada posteriormente con otro documento, el *"Statement of Intent"* publicado (julio 90).

Actualmente ya se ha completado la reforma de las IAS existentes, reduciendo el número de opciones, y estableciendo como norma general un tratamiento preferente y otro alternativo.



Las normas contables no afectan por igual a todas las empresas, ni recogen la totalidad de las necesidades informativas. Su emisión es actualmente una de las cuestiones más debatidas con acusaciones de sobrecarga de normas contables, sobre todo para las pequeñas empresas<sup>208</sup>.

---

<sup>208</sup>A este respecto puede verse: MONEVA ABADÍA, J.M.: *El marco de la información contable de pequeñas empresas*, op. cit.

## 6. LOS PLANES DE CUENTAS COMO INSTRUMENTO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE

La planificación contable es una forma de normalizar la contabilidad, pero no la única, por tanto su sentido es más restringido que el de normalización contable, al que hemos dedicado los epígrafes anteriores de este mismo capítulo, ahora bien, son términos muy relacionados, y de ahí la confusión terminológica que a veces se produce; en este sentido, Cea García<sup>209</sup> dice que planificación y normalización contable son términos necesariamente indisolubles o correlativos, y que por tanto, se implican entre sí.

### 6.1. Concepto y objetivos de la planificación contable

Desde nuestro punto de vista, la normalización es un concepto mucho más amplio que la planificación contable, la confusión entre ambos términos se deba quizás a que los objetivos perseguidos por una y otra sean los mismos. Como ya hemos podido comprobar en los apartados precedentes se puede normalizar la contabilidad sin necesidad de recurrir a planes de cuentas, que son el instrumento más visible de la planificación contable.

Aceptando la diferencia de ambos conceptos, no todos los autores están de acuerdo con los motivos de tal disparidad. Mientras que para unos la diferencia está en si el modelo obtenido es de aplicación a un ente genérico (la normalización) o concreto (la planificación), para otros, la diferencia se encuentra en la propia idea de modelo contable.

---

<sup>209</sup> CEA GARCÍA, J.L.: *Algunas consideraciones sobre análisis circulatorio y plan contable normalizado*, III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 1988. (Citado por Gallizo Larraz en *Planificación Contable Española*, p. 14.).

En el primer grupo se encontraría Rivero Romero, para quien: *La planificación contable pretende obtener el modelo de gestión óptimo para una empresa concreta y determinada, en tanto que la normalización contable persigue la confección de un Plan General de Contabilidad aplicable a todo tipo de unidades económicas y que sirva de modelo de gestión tanto para la empresa que lo utilice como, como para terceros relacionados con la misma.*<sup>210</sup>

En el segundo grupo están Urías y Gutiérrez, que afirman que: *La planificación consiste en la adopción del modelo contable en función del equilibrio de las necesidades y los medios con que se cuenta para ello. Es un auténtico problema económico: obtener máxima información con el mínimo coste, u obtener una información en el mínimo tiempo, etc., y la normalización contable es el conjunto de normas y principios a los que debe ajustarse el modelo contable de las empresas para conseguir una homogeneidad que permita las comparaciones en el tiempo y en el espacio.*<sup>211</sup>

Estamos de acuerdo con Sánchez Fernández de Valderrama<sup>212</sup> en el sentido de que la normalización persigue la elaboración de un modelo contable de carácter general, donde se contengan las bases para unificar el fenómeno contable en su conjunto, independientemente de que este modelo suponga la elaboración de un plan contable o la definición de un cuerpo de doctrina profesional. De hecho un plan no puede contemplar la elaboración de un cuerpo de doctrina que cubra toda la problemática planteada en las complejas situaciones que afectan al campo de la representación contable.

---

<sup>210</sup> RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, op. cit., p. 467.

<sup>211</sup> URÍAS, J. y GUTIÉRREZ, G.: *Contabilidad-Introducción*, op. cit., p.10.

<sup>212</sup> SANCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, ICAC, Madrid, 1989, p. 24.

Los objetivos de la planificación pueden identificarse con los de la normalización<sup>213</sup>, pues ambas buscan la utilidad de la información para la dirección de la empresa y de todos aquellos que tienen un interés legítimo en la misma, de cara a la toma de decisiones, y la información contable sólo será útil si es comparable; en este sentido se pronuncia Cubillo Valverde<sup>214</sup>, cuando dice que: *La planificación contable es el instrumento necesario para que la información de las empresas se suministre reuniendo los requisitos de fondo y de forma precisa para su comparabilidad.*

La comparabilidad y homogeneidad de la información económico-financiera se consigue aplicando unos principios generales y unas normas previamente definidas.

El objetivo genérico de utilidad y comparabilidad de la información se concreta en otros fines más específicos, que tomando como base la clasificación realizada por Bueno Campos<sup>215</sup>, nos permitimos sintetizar:

- Permitir ordenar y desglosar racionalmente el conjunto de cuentas del sistema contable, que representan las transacciones económicas realizadas.
- Ofrecer una terminología explicativa de los procesos económicos que tienen lugar en la empresa, de acuerdo al entorno socio-económico y jurídico en que se desarrollan.
- Aportar normas valorativas para los distintos elementos del sistema contable y establecer las relaciones entre ellos.

---

<sup>213</sup> Para ver los objetivos de la normalización contable, nos remitimos a las primeras páginas de este capítulo.

<sup>214</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: *Presente y futuro de la planificación contable en España*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 34, p. 221.

<sup>215</sup> BUENO CAMPOS realiza un pormenorizado análisis de los fines de la planificación contable en: *Análisis conceptual de la planificación contable: problemas técnicos y aplicaciones*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 1, Madrid, 1972, pp. 79-81.

- Sintetizar y representar la operativa del sistema a través de los estados contables periódicos.

## 6.2. Concepto de plan de cuentas

Un plan de cuentas, es un modelo de información y control de una realidad económica concreta y un instrumento de normalización que se materializa en extensas guías contables que prestan atención a múltiples aspectos tanto prácticos como metodológicos; entre los primeros prácticos estarían las denominaciones y definiciones de las cuentas, los criterios de cargo y abono de las mismas, formatos de los estados contables, criterios de valoración, etc.; pero un plan de cuentas no debe limitarse sólo a eso, sino que debe constituir un soporte teórico constituido por un conjunto de principios contables básicos que permitan deducir las reglas prácticas que no tienen la naturaleza de tales principios.

Debe ser un instrumento de normalización lo suficientemente flexible para que pueda ser aplicado a empresas con actividades y problemática muy diversa, flexibilidad que no impide, que en aras de la uniformidad, deba tener unos contenidos mínimos, que resumimos en los siguientes<sup>216</sup>:

- 1) *De cara al registro formal de las operaciones*
  - a) Debe contener una relación de cuentas racionalmente clasificadas, acompañada de una terminología explicativa, clara y homogénea. La clasificación más extendida en el mundo es la del sistema decimal.
  - b) Contendrá un conjunto de definiciones y relaciones contables que precisen el contenido de las cuentas, identifiquen los valores que recogen y la forma de conexión existente entre las mismas.

---

<sup>216</sup> Puede verse: SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., pp. 57-58 y BLANCO SCHULER, A.: *La normalización contable...*, op. cit. p. 113.

- c) Deberá separar las cuentas que representan fondos, es decir las cuentas de balance, de las que representan flujos, esto es, las cuentas de gestión.
- d) Deberá separar las cuentas destinadas a los ámbitos externo e interno, éstas últimas con carácter indicativo.

2) *En cuanto a criterios generales de valoración*

Deberá contener criterios de valoración para los distintos elementos que integran los estados contables y criterios para el cálculo del resultado del ejercicio, de manera que se unifiquen contablemente las actuaciones de todos aquellos aspectos que sean relevantes para la empresa.

3) *En cuanto a los documentos de síntesis*

Recogerá los documentos finales de acuerdo al modelo general definido, conteniendo como mínimo un balance, una cuenta de resultados y un conjunto de notas aclaratorias a los dos documentos citados. Además, será conveniente que incluya otros estados complementarios que facilitan los objetivos de la planificación, como son el estado de origen y aplicación de fondos, el estado tesorería, los estados consolidados e incluso modelos de cuentas previsionales.

4) *Planes sectoriales*

Y por último, también deberán formar parte del plan contable los planes específicos que se hagan para determinados sectores de actividad.

### **6.2.1. Los planes de cuentas más significativos**

Como ya hemos podido comprobar en los apartados anteriores, mientras que en los países anglosajones, con los Estados Unidos a la cabeza, fueron las organizaciones profesionales las que fomentaron la normalización contable; en la Europa continental la normalización de la contabilidad se realiza sobre la base de los planes de cuentas nacionales, elaborados y aprobados por los poderes públicos. Esta vía llega hasta nuestros días en lo que se refiere a la contabilidad financiera, aunque suavizada por la introducción de elementos propios de la tradición anglosajona (por ejemplo el concepto de imagen fiel), sobre todo a partir del desarrollo de la Cuarta Directiva de la Unión Europea,

Y aunque no es nuestro propósito analizar exhaustivamente todos y cada uno de los planes de cuentas que se han publicado, sí queremos dejar constancia de la importancia e influencia en la planificación contable de muchos países de la Europa continental, de los planes de cuentas publicados en Alemania y Francia tomando como punto de partida el plan de Schmalenbach y el Plan de Cuentas de 1947 respectivamente.

#### **6.2.1.1. Los planes de cuentas en Alemania**

El plan de Schmalenbach<sup>217</sup>, que ejerció una notable influencia en la planificación contable de su país y del resto de los países europeos, es considerado por muchos autores, como el origen de la verdadera planificación contable, considerada científicamente. Fue la base para la elaboración del Plan de Cuentas Alemán de 1937, que tomó su estructura

---

<sup>217</sup> Acerca del Plan de Schmalenbach puede verse: MONTESINOS JULVE, F.J.: *La Planificación Contable*, Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Valencia, 1988, pp. 42-58.



básica y como dice García García<sup>218</sup>, un breve análisis del plan de Schmalenbach es la mejor introducción que se puede hacer al Plan de Cuentas Alemán, su descendiente directo.

El Plan de Cuentas Alemán de 1937, fue implantado con carácter obligatorio para las empresas comerciales, industriales y de artesanía, y concede una gran importancia a la contabilidad industrial como instrumento de control de los procesos productivos.

El cuadro de cuentas, que es similar al de Schmalenbach, está clasificado en diez grupos e introduce ciertas modificaciones en los mismos, entre las que destacamos que el proceso completo de cálculo de los costes de producción no se integra en el sistema de cuentas general, si no que se realiza fuera del mismo mediante cuadros de distribución y estadísticas de costes, de los que se incluye un resumen en el sistema general; incluso, en una adaptación del plan realizada para las industrias textiles, se realizaron dos sistemas de cuentas separados, uno para la contabilidad externa y otro para la interna.

Después del plan alemán de 1937, se han producido varios intentos de elaboración de planes de cuentas, sobre todo de carácter sectorial, pero la influencia que en Alemania tiene la legislación mercantil, ha impedido que se volvieran a publicar planes de cuentas generales.

Actualmente las legislaciones mercantil y fiscal han absorbido a las normas contables, no existiendo una regulación contable específica. Como

---

<sup>218</sup> GARCÍA GARCÍA, M.: *El Plan de Cuentas Alemán de 1937*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 3, 1972, p. 49. Este artículo puede consultarse para ver de forma más detallada el contenido y estructura del Plan Alemán; también puede verse: SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., pp. 68-79.

afirma Sánchez Fernández de Valderrama<sup>219</sup>, en Alemania no existe un balance contable sino un balance mercantil, o más bien fiscal, porque en muchos casos, las normas mercantiles están subordinadas a las fiscales.

El Código de Comercio alemán recoge con sumo detalle toda la normativa contable, fundamentalmente para las sociedades anónimas, y tuvo que ser reformado en 1985 para adaptarlo a las Directivas comunitarias. La reforma ha supuesto una mejora en la información contable, restándole rigidez e introduciendo cierta neutralidad fiscal, si bien la legislación mercantil alemana ha recogido el concepto de imagen fiel con algunas limitaciones respecto a las indicaciones de la Cuarta Directiva, así, no acepta la posibilidad de apartarse de la norma si ésta no conduce a la deseada imagen fiel, como reza la Cuarta Directiva.

#### **6.2.1.2. Los planes de cuentas en Francia**

##### **A) *El Plan de 1947***

Mención especial merece, por la influencia que ha tenido en nuestro país, aparte de otros países de nuestro entorno, el Plan General de Contabilidad de Francia, cuya primera versión fue publicada por decreto de 18 de septiembre de 1947, tomando como punto de partida el conocido como "plan de la ocupación" de 1942, publicado durante la ocupación alemana por el gobierno de Vichy, con notables influencias, como es lógico, del Plan de Cuentas Alemán<sup>220</sup>.

---

<sup>219</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., p. 81.

<sup>220</sup> Esta influencia es negada por LAUZEL que defiende los orígenes franceses del Plan de 1947 en: *Normalización, racionalización...*, op. cit., p. 71.

El plan francés de 1947 fue elaborado por la Comisión de Normalización Contable, que con los años se transformaría en el actual Consejo Nacional de Contabilidad, con la participaron de expertos de la categoría de Anthonioz, Brunnet o Lauzel, entre los más conocidos.

El plan de 1947 también utiliza la codificación decimal, y clasifica las cuentas atendiendo a criterios económicos y jurídicos. Está dividido en diez grupos, del 0 al 9, de los cuales del 1 al 8 están dedicados a la contabilidad externa, el 9 a la contabilidad interna, y el 0 a cuentas especiales; de los grupos dedicados a la contabilidad externa, del 1 al 5 son cuentas de balance y los grupos 6 y 7 a cuentas de gestión, y el grupo 8 se destinaba a las cuentas de resultados, obtenidas como diferencia de cargas y productos de los grupos 6 y 7, y distinguiendo entre la cuenta de explotación general y la de pérdidas y ganancias; cada uno de los grupos se divide en diez cuentas divisionarias, y éstas a su vez pueden dividirse en subcuentas.

El plan también contenía una terminología explicativa, criterios de valoración (el tradicional del coste histórico o de adquisición) y de contabilización, modelos de estados financieros (balance, cuenta de explotación y cuenta de pérdidas y ganancias), además de un modelo de cálculo de costes y resultados.

Igual que sucedía con el plan alemán, el francés integra en el mismo cuadro de cuentas las destinadas a la contabilidad analítica, con los objetivos de cálculo de costes, rendimientos y resultado interno.

No fue un plan obligatorio, entre cuyos objetivos figuraba el su difusión, que fue realizada por etapas siguiendo un procedimiento original: la implantación de comités profesionales encargados de elaborar adaptaciones sectoriales, este procedimiento fue una de las claves del éxito y difusión

conseguidos por el plan; entre 1947 y finales de los años sesenta, se habían promulgado más de ochenta adaptaciones sectoriales.

El Plan Francés ha experimentado dos cambios importantes: uno en 1957, donde se mejoran las disposiciones relativas a la contabilidad analítica y el otro en 1979, fecha en que se publicó un proyecto, hasta llegar el texto actual aprobado en 1982, que incorpora los cambios necesarios para adaptarse a la Cuarta Directiva comunitaria, que tuvo consecuencias importantes para la normalización contable en Francia.

#### B) *El Plan de 1957*<sup>221</sup>

La reforma de 1957 no alteró la estructura básica del plan, y apenas modificó lo relacionado con la contabilidad externa. Entre los motivos alegados para el cambio, destaca el propósito de elaborar plan contable como un instrumento racional de gestión, sin perder de vista el interés por la normalización como instrumento de mejora de la información contable en general.

El propio plan establecía, en un principio, su carácter no obligatorio, pero posteriormente, en diciembre de 1959, se rectificaría dando un plazo de 5 años para su aplicación progresiva.

Como ya hemos indicado, los cambios auténticamente importantes se realizaron en la contabilidad analítica, de tal manera que, a través de la misma, quedaran suficientemente destacados los costes y resultados

---

<sup>221</sup> Acerca del Plan Francés de 1957 pueden verse: LAUZEL, P.: *Normalización, racionalización...*, op. cit., op. 71-157; CAÑIBANO CALVO, L.: *Comentarios al Plan General de Contabilidad de Francia*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 3, 1972, pp. 72-91; MONTESINOS JULVE, F.J.: *La Planificación Contable*, op. cit., pp. 66-142 y SANCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., pp. 88-94.

relevantes para la dirección de la empresa, con el fin de reflejar los elementos que pueden contribuir a la fijación de los precios de venta y a medir y mejorar la eficiencia interna y preparar el presupuesto soporte del plan de actuación de la empresa, además de suministrar información para la valoración de activos: existencias, inmovilizados y trabajos en curso.

Con carácter general, las valoraciones se siguen realizando a coste histórico pero da entrada al coste oportunidad con la inclusión del interés del capital propio y la remuneración del empresario en el ámbito interno.

Se propone un método general basado en las secciones, pero con suficiente flexibilidad para ser adaptado a las distintas necesidades de gestión de la empresa, y posibilitando realizar los cálculos a *coste completo*, *direct costing* o *imputación racional*, y cada uno de ellos a priori y a posteriori.

Es de destacar que el plan de 1957 introduce una serie de términos que hoy nos son muy familiares, como son: afectación e imputación, coste de compra, coste funcional, precio de coste, cargas incorporables y no incorporables, diferencias de incorporación, cuentas reflejas, unidad de obra, imputación racional, etc.

Una característica fundamental de la planificación contable francesa, ha sido la adaptación del Plan General a los distintos sectores de actividad económica. Las adaptaciones sectoriales se autorizaron por una ley de 28 de diciembre de 1959 y se hicieron operativas a partir de un decreto de 13 de abril de 1962 que estableció la composición de los comités profesionales encargados de elaborar las *Planes Contables Profesionales*, que es como se denominarían las adaptaciones sectoriales. Se han realizado adaptaciones tanto del Plan de 1957 como posteriormente del de 1982, en total, más de un centenar, algunas han sido adaptaciones completas, y otras simples recomendaciones sobre distintos aspectos contables.

Entre las adaptaciones sectoriales al Plan de 1957 destacamos el *Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera*, aprobado por decreto de 9 de octubre de 1970, que en 1984 se adaptaría al Plan General de 1982 (decreto de 25 de enero de 1984, modificado en parte por el decreto de 9 de diciembre de 1989).

En España, el Plan francés de 1957 gozó de una gran aceptación entre los profesionales, los profesores universitarios e incluso entre muchas empresas que lo utilizaron para organizar su contabilidad, por lo que fue la principal fuente de inspiración del Plan Contable español de 1973.

#### C) *El Plan de 1982*<sup>222</sup>

Desde 1971 comenzó a fraguarse una nueva revisión del plan francés como consecuencia de los cambios que se habían producido en el derecho de sociedades y en el mundo de los negocios, que habían introducido mayores exigencias a la información contable, a lo que se vino a sumar, la necesidad de adaptarse a la normativa contable comunitaria, fundamentalmente a la Cuarta Directiva.

El plan fue aprobado el 27 de abril de 1982 por decreto del Ministerio de Economía y Finanzas (en 1979 se había aprobado el proyecto del plan). Con posterioridad se incluyeron como parte del Plan las normas de consolidación, aprobadas por orden de 9 de diciembre de 1986, quedando así completado el Plan Contable General.

---

<sup>222</sup> Puede verse: CAÑIBANO CALVO, L.: *El Plan Francés de 1982*, Revista Técnica Contable, Noviembre de 1986; SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., pp. 94-139 y la versión española del Plan Contable General francés, traducido por FERNÁNDEZ PEÑA, E. y MALLO RODRÍGUEZ, C., publicada por el INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) en 1992.

En el Plan de 1982 se recogieron muchas de las innovaciones que se habían ido incorporando a los *Planes Contables Profesionales* durante los años anteriores y los aspectos conceptuales más relevantes de la Cuarta Directiva, destacando especialmente el concepto de imagen fiel, concepto que se sumó al ya tradicional de *régularité* y *sincérité* de la normalización contable francesa.

Además de las señaladas, otras novedades que destacamos fueron:

- a) Nuevos modelos de cuentas anuales, compuestas por el balance, la cuenta de resultados y el anexo, documentos que constituyen una unidad. El anexo, más que un modelo en sí mismo, lo que contiene es un número mínimo de aclaraciones obligatorias que se pueden ofrecer redactadas o mediante cuadros.
- b) La existencia de tres niveles de información, uno más que los recogidos por la Cuarta Directiva, un sistema base, aplicable a la generalidad de las empresas, un sistema abreviado, para las pequeñas, y un sistema desarrollado, previsto para que las grandes empresas, que supone la mejora de la información económico-financiera.
- c) Una mayor atención al análisis financiero, si bien, limitado al sistema de cuentas desarrollado y de utilización facultativa. A este respecto el plan propone la presentación en cadena de los saldos intermedios en la cuenta de resultados (margen comercial, producción del ejercicio, valor añadido, excedente bruto de explotación, resultado de explotación, resultado corriente antes de impuestos, resultado excepcional y resultado del ejercicio) y el cuadro de financiación.

Por lo demás, la estructura general del plan de 1982 no difieren demasiado del de 1957, si bien se introducen unos criterios más racionales de

clasificación, y se tienen más presentes los criterios económicos sobre los puramente jurídicos que han presidido tradicionalmente la normalización contable francesa.

En cuanto a la contabilidad analítica, el modelo general sigue siendo el mismo que en el plan anterior (separación de los ámbitos interno y externo conectados por cuentas reflejas), si bien se flexibiliza algo y amplía, al permitir utilizar un sistema monista denominado *procedimiento de la contabilidad analítica integrada*; se definen dos métodos de imputación de costes: el del coste completo y el de imputación racional con el objeto de poner de manifiesto la sub/sobreactividad, previa definición de la actividad considerada como normal.

A pesar de que la Cuarta Directiva ya estaba reflejada en el Plan, en Francia, al igual que en otros países europeos, la norma comunitaria fue trasladada al derecho nacional mediante ley (Ley de 30 de abril de 1983, integrada en el Código de Comercio), restando protagonismo al Plan como único texto contable de referencia. La coexistencia de ambos textos, Plan y Ley, ha creado algunas ambigüedades sobre todo por el hecho de que Plan y Ley no tienen el mismo ámbito de aplicación. El Plan contable se aplica a las empresas industriales y comerciales, cualquiera que sea su estatuto y a reserva de las adaptaciones necesarias, mientras que la Ley se aplica a todos los comerciantes.

La situación actual de la normativa contable francesa es el resultado de la superposición de los dos textos citados, de manera que ninguno logra sustituir o reformar al otro, a pesar de que ambos tienen lógica y base jurídica distinta, por lo que la coherencia general del sistema resulta un poco caótica, pese a lo cual, y en palabras de Jean-Paul Milot<sup>223</sup>, Secretario General del

---

<sup>223</sup> MILOT, J.P.: *Evolución de la normalización contable en Francia*, en "Homenaje a Carlos Cubillo", ICAC, Madrid, 1997, p. 39.



Consejo Nacional de Contabilidad de Francia, lo más sorprendente es que el sistema funciona.

La situación descrita no es la más aconsejable para afrontar los retos de una normalización contable moderna con miras a su internacionalización, por lo que en estos momentos están sumidos en una reforma del sistema de emisión de las normas contables. Dicha reforma supondrá dotar al Plan General de Contabilidad de una superior legitimidad que le vuelva a convertir en el primer punto de referencia de la normalización contable francesa.

El proyecto de ley tiene también prevista la posibilidad de utilización de las normas internacionales del IASC para la presentación de cuentas consolidadas.

A pesar de los últimos problemas descritos, y de estar en fase de reforma, la planificación contable francesa ha formado una auténtica escuela, con influencias en los planes de cuentas de muchos países como es el caso de Bélgica, Portugal, Grecia y España en el entorno europeo, dejando sentir también su influencia en la planificación contable del Perú, Chile y en algunos países árabes.

Mención aparte merece el Plan Contable de la OCAMM (Organización Común de los Estados de África, Madagascar e Isla Mauricio)<sup>224</sup> plan general e internacional aplicable a 18 naciones africanas de lengua francesa como instrumento de información para el crecimiento económico, y que fue adoptado oficialmente en la Conferencia de Jefes de Estado de la OCAMM, celebrada en Yaunde, en enero de 1970.

---

<sup>224</sup> Sobre el Plan de la OCAMM, puede verse SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *El Plan Francés para la OCAMM, ejemplo de la evolución de la planificación contable orientada por una concepción dinámica de la contabilidad*, Esic-Market, 1975, pp. 150-159.

Este documento constituye una auténtica adaptación del Plan Francés para estos países, que a su vez influyó en la revisión de Plan Francés de 1957, puesto que en él se incluían una serie de conceptos doctrinales y técnicos que no estaban en el mismo.

### **6.2.1.3. Otros planes de cuentas**

No podemos dejar de mencionar, aunque sólo sea de forma testimonial, el intento de armonización contable internacional a través de un plan de cuentas. De la elaboración del Plan Contable Internacional<sup>225</sup> se encargó la Comisión Internacional para el Estudio del Plan Contable Internacional, promovida por Mommen y Anthonioz; éste último autor, que también jugó un papel importante en la planificación contable francesa, fue el que elaboró el documento tomado como base de los trabajos preparativos del Plan.

Antes de su aprobación definitiva, el Plan fue objeto de múltiples discusiones en los Congresos de 1951, 1952 y 1953 del Comité Internacional de los Profesionales de la Contabilidad, hasta que fue definitivamente aprobado en las “Jornadas Internacionales de Contabilidad” celebradas en París en 1953. Pero a pesar de su larga elaboración y del entusiasmo con que fue acogido por algunos sectores doctrinales, el Plan nunca fue aplicado, y como dice Sánchez Fernández de Valderrama<sup>226</sup> hay que considerarlo como un loable intento más en el camino de la armonización contable internacional.

---

<sup>225</sup> Acerca del Plan Contable Internacional puede verse: ROSSETO, A.: *La unificación contable y el Plan Contable Internacional*, Revista Técnica Contable, tomo XV, 1963, p. 401; GOXENS DUCH, A.: *El Plan Contable Internacional*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 3, 1972, pp. 138-175; QUERENDEZ, F.: *La normalización contable*, Ed. Deusto, Bilbao 1968, pp. 116-124 y BAILLY, G.L.: *El Plan Contable Internacional. Su origen, su nacimiento, sus primeros pasos*, Revista Técnica Contable, tomo XXII, 1970, pp. 375-386.

<sup>226</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Normalización y planificación contable*, op. cit., p. 61.

A los países de tradición anglosajona no llegó la práctica de la elaboración de planes de cuentas nacionales, pues siempre han optado por la regulación profesional, con el establecimiento de criterios uniformes para la elaboración de los estados contables, para lo que han emitido principios contables de general aceptación. Pero nunca se han inclinado por una regulación estatal, pormenorizada y codificada, como ha sido práctica común en muchos países europeos. Son dos formas distintas de entender la normalización contable.

Sin embargo, en los Estados Unidos, la mayor parte de los sectores económicos, disponen de auténticos planes de cuentas sectoriales, los denominados *Uniform Systems*, emitidos por las asociaciones de empresas del mismo sector, con el asesoramiento de expertos contables, y sometidos periódicamente a revisiones y adaptaciones.

El contenido de los *Uniform Systems*, aunque desigual según los sectores a que vayan destinados, suelen ser breves en lo relativo a la contabilidad externa, y mucho más extensos en lo relacionado con el cálculo del resultado analítico, conteniendo como mínimo normas acerca de la clasificación de los conceptos de coste, indicaciones sobre el reparto de los costes indirectos y su imputación a los productos o servicios e indicaciones sobre los informes destinados a la dirección. Todo ello reflejado en numerosos cuadros, esquemas y modelos de cuentas e informes, acompañado en algunos casos de ejemplos de aplicación.

Entre los *Uniform Systems*, destacamos el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento), cuya última edición revisada, la novena, se publicó en 1996, y al que nos referiremos en el próximo capítulo.

### **6.3. Los primeros intentos de planificación contable en España. El Plan General de Contabilidad de 1973**

Los primeros antecedentes de planificación contable en España datan de octubre de 1932, fecha en la que, con carácter privado, se publican los Sistemas de Organización Contable (también conocido como plan Sistorg) del que se publicaron varias ediciones entre 1939 y 1939. Dentro del ámbito oficial hubo un intento fallido: la edición de un Plan Nacional de Contabilidad en julio de 1939, que aunque estuvo promovida por el Ministerio de Industria y Comercio, no llegó a aprobarse.

También con carácter oficial, pero sólo para algún sector de actividad concreto, se habían exigido modelos obligatorios de balance y cuenta de resultados, por ejemplo las órdenes de 28 de junio de 1950 y 10 de enero de 1951 exigían modelos especiales a las empresas inscritas en el registro de bancos y banqueros, para cuya redacción se consideraba necesario disponer de un plan de cuentas.

Bastante difusión, entre los profesionales de la contabilidad, tuvo el Plan de Contabilidad del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, publicado en 1962.

En 1965, con motivo de la publicación de la Orden de 24 de febrero de 1965, dictada en relación con el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances de 22 de julio de 1964, se inician, en el Ministerio de Hacienda, estudios de planificación contable con carácter oficial y general, que culmina con la publicación del Decreto 530/1973, de 22 de febrero que aprobaría el Plan General de Contabilidad.

Tan larga gestación sólo se explica por la cantidad de dificultades que hubo que vencer. El problema no se limitaba a lo meramente formal o

descriptivo, si no que afectaba también al contenido, a la sustancia de la información, a sea, a la razón de ser de la propia normalización<sup>227</sup>, pues, en el año 1965, año de comienzo de los estudios, en la Administración dominaba el criterio de formular directamente modelos de balances y cuentas de resultados por sectores de actividad económica y para redactar esos modelos no era preciso disponer de un Plan General, según opinaban los citados medios oficiales.

El Plan de 1973 tenía una clara inspiración en el Plan Francés de 1957 reconocida en el propio texto del Plan, en cuya Introducción, punto 6, leemos: *Después de maduras reflexiones sobre los elementos positivos y negativos de los planes de cuentas más conocidos y de mayor aplicación en los países desarrollados, la Comisión decidió que sus trabajos se acomodaran en lo posible a las líneas generales de la planificación francesa.*

El Plan, igual que su homólogo francés, opta por un modelo tradicional de la contabilidad, con prevalencia de la concepción jurídico-patrimonial sobre la económica, y con ausencia de principios contables, salvo algunas referencias a los principios de precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada.

Su aplicación fue en principio potestativa, así se indicaba en el artículo segundo del Decreto que aprobó el plan: *“El PGC será de aplicación voluntaria por las empresas hasta tanto que por el gobierno no se disponga otra cosa”*. Aunque años más tarde, concretamente mediante la Orden Ministerial de 22 de octubre de 1975, se establecerían las primeras normas sobre la aplicación obligatoria del Plan por las empresas que hubiesen regularizado sus balances al amparo de lo indicado en el artículo 20 del Decreto Ley 12/1973. Finalmente el Real Decreto Ley 15/1977, de 25 de febrero, en su artículo 41, autorizó al

---

<sup>227</sup> Véase CUBILLO VALVERDE, C.: *Gestación, estructura y características del Plan General de Contabilidad*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 4, 1973, p. 40.

gobierno para que implantara con carácter obligatorio el PGC para todas las empresas.

El hecho de que el Plan se gestara con motivo de una ley de regulación de balances y fuera obligatorio por primera vez para las empresas que se acogieran a otra regulación de balances, marcó la pauta de lo que se pretendía conseguir de la información contable: datos relevantes para el pago de impuestos. Esto sólo se entiende si nos situamos en el entorno económico y legal en que se desarrollaban las actividades empresariales, y que necesariamente condicionaba la elaboración de normas contables, cuyos objetivos quedaban reducidos a dos:

1. Un primer objetivo, la rendición de cuentas, relacionada con la importancia que ha tenido en nuestro país el marco jurídico en las relaciones empresariales, en virtud del cual han primado los aspectos formales de registro de las operaciones, llevanza de libros y medio de prueba del comerciante frente a terceros, sobre la verdadera sustancia económica de los hechos.
2. Un segundo objetivo que se corresponde con el mencionado papel preponderante del Estado en el entramado empresarial. Así lo demuestra el hecho de que su participación en las empresas, vía impuestos, fuera considerada una distribución del beneficio en lugar de un gasto.

A pesar de la importancia del marco jurídico de las relaciones empresariales, la naturaleza jurídica del Plan es bastante dudosa; así lo hace notar Túa Pereda<sup>228</sup>, recordando que la legislación mercantil vigente en aquel

---

<sup>228</sup> TÚA PEREDA, J.: *El Plan General de Contabilidad y el Derecho Contable*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 65, Madrid, 1990, pp. 824-825.

momento no hacía ninguna mención expresa al Plan y que en el propio Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero, tampoco aclaraba nada sobre su posible carácter mercantil. Esta circunstancia acentúa la impresión de que el Plan del 73 era una disposición perteneciente al ámbito del Derecho Fiscal. Y todo ello, a pesar de que el propio texto del Plan, concretamente en el punto 8 de su Introducción, decía que *“ha de quedar claro que el Plan no es fiscal”* y que sus objetivos *“son predominantemente económicos”*.

El Plan estaba estructurado en cuatro partes, precedidas de una Introducción:

- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables
- Cuentas anuales
- Criterios de valoración

La Introducción contenía de forma sintética los objetivos perseguidos con la aprobación del plan, que pueden resumirse en:

- Ser un instrumento óptimo para la gestión empresarial.
- Ser útil para la elaboración de la Contabilidad Nacional.
- Armonizar la contabilidad española con la europea.

También se indicaba en la Introducción que el texto aprobado no estaba completo, y que posteriormente se incorporarían al mismo documentos consolidados de los grupos de sociedades y se desarrollaría el grupo 9, destinado a la contabilidad analítica; también se dice que en el futuro se establecerían normas específicas destinadas a los sectores económicos que lo precisaran.

Respecto al cuadro de cuentas y las relaciones y definiciones contables, nada especial que comentar, salvo recordar que las cuentas estaban codificadas siguiendo una clasificación decimal, dividida en diez grupos que a su vez se desarrollaban en subgrupos y cuentas principales. De estos diez grupos, el nueve estaba destinado a la contabilidad analítica, que fue desarrollado con posterioridad.

En las cuentas anuales, se incluían: el balance y su anexo, varias cuentas de resultados (resultado de explotación, resultados extraordinarios y resultados de la cartera de valores) que luego concluían en pérdidas y ganancias y un cuadro de financiación.

Si lo comparamos con el Plan actual observamos que no aparece una parte destinada específicamente a los principios contables, aunque como ya hemos comentado, sí se hace referencia a algunos de ellos dentro de los criterios de valoración, aunque con una redacción bastante ambigua y anclada en el pasado, justificándose el propio Plan de no poder establecer normas más progresistas por su condicionamiento a la normativa legal vigente.

El grupo 9 del Plan General de Contabilidad relativo a la contabilidad analítica, fue aprobado el 1 de agosto de 1978 por orden del Ministerio de Hacienda, con carácter voluntario. También estuvo basado en el Plan Francés, si bien incluía algunos razonamientos económicos más propios de la planificación alemana. El grupo 9 contiene un modelo de contabilidad analítica que no rompe con los criterios tradicionales, pero que introduce las innovaciones suficientes para dar una idea clara de su vocación de progreso; desarrollando los sistemas de costes históricos y costes estándares y contemplando los costes oportunidad. Como es lógico, la aplicación de este grupo, aun vigente, fue voluntaria<sup>229</sup>.

---

<sup>229</sup> Véase CUBILLO VALVERDE, C.: *Diez años de planificación contable*, en Décimo aniversario del P.G.C., Instituto de Planificación Contable, Madrid 1984. p. 37.



Pese al carácter potestativo que en un principio tuvo el Plan, ya desde los primeros años era fue acogido con entusiasmo y aplicado por la generalidad de las empresas españolas, gracias, en parte, a la divulgación que del mismo hicieron tanto la Administración como la Universidad.

La aplicación generalizada del Plan abrió horizontes a la normalización contable española y propició el nacimiento del Instituto de Planificación Contable (Real Decreto 1982/1976 de 24 de agosto) con facultades normalizadoras.

Del Plan de 1973 se realizaron 28 adaptaciones sectoriales de gran utilidad para las empresas afectadas y que sirvieron para desarrollar y potenciar al propio Plan, entre ellas, algunas destinadas a nuevas actividades, como es el caso de las sociedades de *leasing* o *factoring*, otras a sectores especialmente sensibles, como el sector eléctrico, las concesionarias de autopistas de peaje, la industria siderúrgica y de aceros especiales y otros como: casinos de juego, fabricación de automóviles, fabricación de cementos, inmobiliarias, entidades de financiación, fabricación de calzado, industria textil, entidades de seguros, centros de asistencia sanitaria, constructoras, club de fútbol, etc., aunque no llegó a realizarse la adaptación de la industria hotelera, tal como había prometido el director del Instituto de Planificación Contable<sup>230</sup>.

Pese a las limitaciones que pudiera tener, estamos de acuerdo con Cubillo Valverde<sup>231</sup>, en el sentido de que su aprobación representó el mayor esfuerzo realizado en España para modernizar la información contable de las empresas y que, en general, produjo efectos beneficiosos para nuestra

---

<sup>230</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: Prólogo al Tomo III de Conta-hotel, "Administración y contabilidad hotelera", obra de J. M<sup>a</sup> Arespacochaga, Madrid, 1982, p. 10.

<sup>231</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: *Antecedentes de la reforma mercantil*, Revista Partida Doble nº 1, 1991. pp. 8-9.

economía. Muchas de las limitaciones que presentaba el Plan, tenían su origen en el obsoleto ordenamiento jurídico-mercantil que había en España.

No cabe duda que con el Plan contable de 1973 se inició una auténtica revolución en la información contable y con él España se incorporó definitivamente a la corriente mundial de normalización contable.

#### 6.4. El Plan General de Contabilidad de 1990

La incorporación de España al grupo de países que forman la Unión Europea el 1 de enero de 1986, y la libertad de establecimiento prevista en el Tratado Constitutivo de la CEE, hoy Unión Europea, obligó a armonizar la legislación mercantil española al nuevo marco regulador de carácter supranacional. Sin embargo, pensamos que la incorporación de España a la Unión Europea no fue el único motor del profundo cambio del ordenamiento mercantil que tuvo lugar en España en los últimos años ochenta y primeros noventa, también contribuyó a ello la modernización de la empresa española en la década de los ochenta.

La armonización contable promovida por la Unión Europea se ha llevado a cabo, en su mayor parte, mediante directivas<sup>232</sup>. De las cuales, se refieren a la elaboración de la información contable, la Cuarta (78/660/CEE) sobre cuentas anuales y la Séptima (83/349/CEE) sobre cuentas consolidadas, que defienden la naturaleza económica de las disposiciones contables, en el contexto de la imagen fiel, aparte de la Octava (84/253/CEE) sobre la revisión de dicha información.

Consecuencia inmediata de dicha armonización fue la aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, con consecuencias importantes para nuestro ordenamiento mercantil, ya que fueron modificados el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

---

<sup>232</sup> Las directivas son normas dictadas por las instituciones comunitarias, Consejo o Comisión, que imponen una obligación de resultados, dejando a los estados miembros, libertad en la elección de los medios para obtener dicho resultado.

La mencionada Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma de la legislación mercantil, en su artículo 8º, autoriza al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe el Plan General de Contabilidad, adaptándolo al nuevo marco legal. El Real Decreto Legislativo 1643/1990, de 20 de Diciembre por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad, elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y que sustituye al Plan General de Contabilidad de 1973.

Por tanto, el PGC de 1990, incluidas sus adaptaciones sectoriales, así como las disposiciones que en lo sucesivo pueda promulgar el ICAC, resultan del desarrollo de la legislación mercantil en materia contable, por mandato expreso de dicha legislación, por lo que han de ser considerados como normas de carácter mercantil. Así aparece en la exposición de motivos del citado Real Decreto 1643/1990, donde se afirma de forma clara que *“el Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil”*.

Este mandato para la aprobación del PGC también lo encontramos en los nuevos textos recién reformados:

- La disposición final primera del TRLSA, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, prevé la elaboración del PGC, que será de aplicación general por todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.
- El Código de Comercio, en su artículo 35.7, consagra la obligatoriedad de los comerciantes de respetar los modelos de cuentas anuales contemplados en el Plan al afirmar que *“a falta de disposición legal específica, la estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente”*.

A su vez, la disposición final quinta del Real Decreto que aprueba el Plan autoriza al ICAC para aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan y sus adaptaciones sectoriales con carácter esencialmente interpretativo y aclaratorio de las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad de 1990 es algo más que el desarrollo de la legislación mercantil en materia contable, pues constituye, tal y como se afirma en el punto segundo de su Introducción, *el instrumento técnico básico de nuestra normalización contable*. Ahora bien, la normalización no se limita al texto del Plan, sino que abarca toda un conjunto de legislación que ha ido desarrollándose, y que resumimos en el cuadro nº 40 además de los principios y normas de organizaciones privadas como AECA, Censores, REA, Normativa del Banco de España, y de los numerosos artículos y trabajos de investigación realizados por profesores y profesionales, que han formado un auténtico cuerpo de doctrina que facilita la interpretación de las normas y reglas prácticas contenidas en el PGC.

Por las fechas de las leyes y decretos del citado cuadro nº 40 muchos de ellos posteriores a la aprobación del Plan, por lo que se comprueba que con éste no quedó culminado el proceso normalizador en nuestro país, quedando pendientes en aquella fecha, y aun hoy, importantes trabajos que serían objeto aprobación y desarrollo posterior.

**CUADRO Nº 40**  
**MARCO NORMATIVO DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA**

<b>NORMATIVA BÁSICA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Código de Comercio de 22 de agosto de 1885</li> <li>▪ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.</li> <li>▪ Ley 2/1995, de 24 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.</li> <li>▪ Real Decreto Legislativo 1643/1990, de 20 de Diciembre por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad.</li> <li>▪ Ley 19/1989, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.</li> <li>▪ Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la Ley 19/1989, de Auditoría de Cuentas.</li> <li>▪ Real Decreto 1815/91, de 27 de diciembre por el que se aprueban las Normas para la Formulación las Cuentas Anuales Consolidadas.</li> <li>▪ Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, que sustituye al Real Decreto 1579/1989.</li> </ul>
<b>OTRA NORMATIVA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ley 24/1988, de 29 de julio, del Mercado de Valores.</li> <li>▪ Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores.</li> <li>▪ Real Decreto 2814/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueban normas sobre los aspectos contables de la introducción al euro.</li> <li>▪ Las normas de adaptación del PGC a determinados sectores de actividad.</li> <li>▪ La normativa específica para determinados sectores de actividad.</li> <li>▪ Las resoluciones del ICAC.</li> </ul>

#### **6.4.1. Características del Plan General de Contabilidad**

En la Introducción del Plan se muestra un avance de lo que es la filosofía del modelo contable diseñado por el ICAC, que ha optado por un modelo tradicional con predominio de la prudencia contable, si bien aplicada con cierta flexibilidad, y en el que se destacan las siguientes características:

- a) Está insertado en la contabilidad europea.
- b) Es un texto eminentemente contable.
- c) Es un plan flexible.
- d) No tiene carácter fiscal.
- e) Dedicar especial atención a las operaciones intersocietarias.
- f) Es un plan abierto al mundo de los negocios.
- g) Su codificación, lo hace especialmente apto para su tratamiento informático.

Comentemos cada una de estas características:

*Está insertado en la contabilidad europea*, conservando la filosofía básica de la normalización contable francesa, y más concretamente del Plan de 1982. Pero lo más destacable es su adaptación a los contenidos de la Cuarta Directiva, que es el más claro exponente del pensamiento y de la práctica contable en la Unión Europea, y que está recogida casi literalmente en nuestra normativa mercantil; aunque también introduce algunos planteamientos incluidos en la normativa internacional, sobre todo la del IASC, más propios de los sistemas contables anglosajones, provocando cierta inconsistencia en algún caso, porque en su elaboración se quiso contentar a todos, a la doctrina contable representada por los académicos que estuvieron presentes en su elaboración y a la profesión.

*Es un texto eminentemente contable*, con la pretensión de que en la elaboración de las cuentas anuales prevalezcan criterios económicos sobre los formalismos jurídicos, en la medida en que se contemplan: la imagen fiel como objetivo supremo de la información contable, entendida como prevalencia del fondo sobre la forma; un conjunto de principios contables y unas detalladas normas de valoración; todo ello, a pesar de la pormenorizada normativa mercantil existente que, en ocasiones, deja un escaso margen de actuación y resta flexibilidad al Plan.

El *carácter flexible* del plan se pone de manifiesto también en el concepto de imagen fiel, que permite la no aplicación de los principios contables si no son acordes con dicha imagen fiel.

Otro exponente de la flexibilidad es la falta de obligatoriedad del texto completo del Plan, puesto que sólo son obligatorias aquellas partes del Plan que puedan considerarse desarrollo de lo establecido en otras normas mercantiles superiores: la primera parte, dedicada a los principios contables, la cuarta, relativa a las cuentas anuales, y la quinta, que se ocupa de las normas de valoración.

*No tiene carácter fiscal*, quedando clara la separación entre normas contables, encaminadas a informar a los usuarios de los estados contables y normas fiscales, hechas con el único objetivo de determinar la base imponible.

Las anotaciones contables no deben verse mediatizadas por las reglas fiscales, y por tanto el resultado empresarial, será el obtenido aplicando los principios contables, que no tiene por qué coincidir con la base imponible, para ello el Plan prevé el adecuado tratamiento contable de estas diferencias surgidas entre resultado contable y base imponible. Este es el régimen previsto por el Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el PGC, en cuya disposición final séptima leemos:



*“Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo a lo establecido en el PGC, en cuanto estuvieran comprendidos en el artículo 2º. En consecuencia, quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento de Impuesto de Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el PGC sin perjuicio de las obligaciones de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas.*

*Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas para los diferentes tributos y en particular para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades”.*

Se rompe así la que venía siendo tradicional intervención de Hacienda en la elaboración de normas contables en nuestro país.

El Plan dedica especial atención a las operaciones intersocietarias, contemplando cuentas específicas o subcuentas para las operaciones realizadas por empresas del mismo grupo financiero, multigrupo o asociadas.

*Es un plan abierto al mundo de los negocios, pudiendo introducir en él las modificaciones que procedan del derecho de sociedades de la Unión Europea, del progreso contable, del desarrollo de los instrumentos financieros, y de cuantos cambios en el mundo tecnológico o de los negocios puedan darse. Es más el cuadro de cuentas expuesto en la segunda parte del Plan presenta algunos huecos, en previsión de que la empresa pueda cubrirlos según sus necesidades, sin más precaución que utilizar reglas técnicas afines del Plan.*

Y por último, su *codificación*, lo hace especialmente apto su tratamiento informático.

#### **6.4.2. Estructura del Plan General de Contabilidad**

Mantiene una estructura similar al Plan de 1973, con el fin de facilitar a las empresas la transición de uno a otro texto, si bien introduce importantes novedades respecto al mismo. Ya en su estructura, añade un apartado independiente dedicado a los principios contables que el plan anterior no tenía.

El Plan está estructurado en cinco partes precedidas de una Introducción:

- Primera parte: Principios contables
- Segunda parte: Cuadro de cuentas
- Tercera parte: Definiciones y relaciones contables
- Cuarta parte: Cuentas anuales
- Quinta parte: Normas de valoración

##### **a) Introducción**

En la introducción del Plan se realiza un esbozo del modelo contable que representa; en ella, además de mostrarse las características generales del modelo, se indica que la aplicación de los principios contables debe conducir a la obtención de la imagen fiel como objetivo supremo de la información contable, pero ni en la introducción, ni en ninguna otra parte del texto, se explica exactamente cual es su significado. Ya vimos en otro apartado de este capítulo, como doctrinalmente se han configurado varias definiciones, de todas ellas el plan parece inclinarse por una de las más aceptadas, la que considera que la imagen fiel es resultado de reflejar el verdadero fondo

económico, financiero y patrimonial de las operaciones realizadas por el sujeto contable, con independencia de la forma jurídica que puedan revestir.

También en la introducción, se establecen los requisitos de la información contable, que además de útil para una pluralidad de usuarios, debe ser:

- Comprensible
- Relevante
- Fiable
- Comparable
- Oportuna

Requisitos<sup>233</sup> que pueden llegar a ser contrapuestos, y de los que el Plan no ofrece ninguna jerarquía, sólo dice que será necesario aplicarlos de forma que se consiga el equilibrio deseado. Aunque no siempre estos requisitos son respetados a la hora de elaborar la información contable por la reticencia de la empresa al cambio y su condicionamiento al entorno legal.

#### b) Principios contables

El Plan dedica su primera parte a los principios contables con la intención de resaltar el importante papel que juegan en el desarrollo de la contabilidad de la empresa. De esta forma, el Plan desarrolla y complementa lo dispuesto en el Código de Comercio, con relación a los principios contables, recogiendo las reglas esenciales de valoración, registro y reconocimiento de las transacciones económicas que afectan a la empresa.

---

<sup>233</sup> No volvemos a definir y comentar los requisitos ni los principios contables, porque sus conceptos son coincidentes con los que vimos al estudiar la estructura del marco conceptual.

Se enumeran nueve principios (prudencia, devengo, correlación de ingresos y gastos, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, no compensación, uniformidad e importancia relativa) básicamente los mismos que había propuesto la AECA en 1980, dando prevalencia al principio de prudencia sobre todos los demás principios contables; pero siempre subordinado al objetivo de la imagen fiel.

c) Cuadro de cuentas

Contiene una relación nominal de las cuentas, ordenadas en grupos, subgrupos y cuentas principales, y en su caso subcuentas, codificadas de forma decimal y con un título adecuado a su contenido. Los cinco primeros grupos están reservados a las cuentas de balance, y los grupos seis y siete a las cuentas de gastos e ingresos respectivamente.

Si lo comparamos con el plan de cuentas de 1973, observamos que se ha eliminado el grupo ocho, que estaba destinado a las cuentas de resultados y sustituido hoy por la cuenta *Pérdidas y ganancias* y el grupo cero, destinado a las cuentas de orden y especiales, que recogían información fuera de balance, que se puede incluir en la memoria.

Las numeraciones y denominaciones del cuadro de cuentas no son obligatorias, no obstante constituye una referencia obligada en los epígrafes de las cuentas anuales.

d) Definiciones y relaciones contables

Esta parte está muy vinculada a la parte anterior, pues precisa el contenido de cada una de las cuentas enumeradas en el cuadro, describiendo los motivos de cargo y abono más comunes, pero sin agotar todas las posibilidades. Estas definiciones permiten comprender mejor la concepción del

Plan, aclarando el lenguaje utilizado y facilitando la solución a los problemas que se puedan presentar.

Tampoco esta parte es obligatoria, salvo cuando las definiciones incluyan criterios valorativos complementarios a las normas de valoración de la quinta parte.

e) Cuentas anuales

En esta parte del PGC se establecen normas obligatorias para la elaboración de las cuentas anuales, incorporando los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria:

- El balance: refleja la posición estática del patrimonio en sus componentes activo (bienes y derechos) y pasivo (obligaciones y fondos propios) al cierre del ejercicio.
- La cuenta de pérdidas y ganancias: cuantifica la renta de la empresa y describe su formación, comprendiendo los ingresos y los gastos del ejercicio, y por diferencia, el resultado del mismo.
- La memoria: completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los tres documentos forman una unidad, lo que implica una perfecta concordancia entre ellos y constituyen un marco bastante completo de la información contable externa. El Plan ofrece dos versiones para cada documento, el modelo normal y el modelo abreviado.

La parte relativa a las cuentas anuales es la más desarrollada en la Ley 19/1989 de reforma la legislación mercantil, ofreciendo esquemas del contenido del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, además de las menciones que obligatoriamente debe contener la memoria, por lo que el Plan

no ha tenido más remedio que adaptarse a tales esquemas, aunque ha mejorado los modelos de la Ley 19/1989, corrigiendo algunas imperfecciones técnicas que contenía.

La estructura de balance propuesta por el Plan es un modelo de homologación universal, sin embargo para la cuenta de pérdidas y ganancias el modelo propuesto (en forma de cuenta y clasificando los gastos por naturaleza) no es el que habitualmente se utiliza en otros países.

De las cuentas anuales, la parte más novedosa respecto al Plan de 1973 es la memoria, que dista mucho del breve contenido del anexo del antiguo Plan, y contiene una información ordenada de forma bastante lógica y sistematizada, relativa a la actividad de la empresa, bases de presentación de las cuentas anuales, normas de valoración aplicadas, propuesta de distribución de resultados, así como información relevante sobre las principales partidas del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, situación fiscal de la empresa, información sobre las remuneraciones, anticipos, y préstamos concedidos al consejo de administración, acontecimientos posteriores al cierre, y un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias analítica, esta última con carácter opcional; también incluye un cuadro de financiación, que mejora sensiblemente el modelo del Plan de 1973, aunque se trata de un modelo complejo y de difícil elaboración.

f) Normas de valoración

Las normas de valoración constituyen el desarrollo de los principios contables, y de las disposiciones legales, que en materia de contabilidad contiene la Ley de 19/1989 de 25 de julio, afectando a las principales partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, con mención expresa del inmovilizado material, inmovilizado inmaterial, gastos de establecimiento, gastos a distribuir en varios ejercicios, valores negociables, créditos no

comerciales, acciones y obligaciones propias, deudas no comerciales, clientes y proveedores, existencias, diferencias de cambio en moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre sociedades, compras y gastos, ventas e ingresos, dotaciones al fondo de pensiones, subvenciones de capital y cambios en los criterios contables.

#### **6.4.3. Desarrollos del Plan General de Contabilidad**

El Real Decreto que aprueba el Plan, también contiene una serie de disposiciones transitorias que contemplan aquellos casos en que es precisa una aplicación progresiva en el tiempo de las normas contables, y unas disposiciones finales donde se recogen las competencias establecidas en la legislación vigente, sobre adaptación y desarrollo del PGC y sobre gastos de investigación y desarrollo, la última de estas disposiciones, la séptima, pretende aclarar el conflicto que se presentaba entre normas contables y normas fiscales.

El carácter genérico del Plan hace necesaria su adaptación, y así queda establecido en alguna de las mencionadas disposiciones finales, que para llevar a cabo esta adaptación establece dos caminos diferentes:

- Adaptación a sectores específicos de actividad.
- Adaptación a sujetos contables concretos.

En relación con las adaptaciones del Plan General de Contabilidad a determinados sectores de actividad, han sido dictadas en aplicación de la disposición final primera del Real Decreto que aprueba el Plan, y la disposición final segunda del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Estas adaptaciones serán elaboradas tomando en consideración las características y naturaleza

de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración, como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales. A estas adaptaciones nos referiremos en el apartado siguiente.

En cuanto a las adaptaciones en razón del sujeto contable, la disposición final tercera del Real Decreto que aprueba el Plan, autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del ICAC<sup>234</sup>, a la adaptación de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales, a las condiciones concretas de dicho sujeto contable. Las principales normas dictadas hasta el momento han sido:

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 24 de abril de 1991, por la que se establece la aplicación en el tiempo del Plan General de Contabilidad a las entidades aseguradoras; que hizo posible la utilización de los antiguos modelos de cuentas, incluyendo en la memoria los estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1 de julio de 1991, por la que se amplían los plazos de la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las

---

<sup>234</sup> En algunos sectores existe un esquema distinto de emisión de normas, así, la Ley 13/1992, de 1 de junio, establece que el Ministerio de Economía y Hacienda podrá establecer las normas contables específicas para el sector de Entidades de Crédito, el de las Sociedades y Agencias de Valores y las Entidades de Seguros, pudiendo delegar esta competencia en el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros, respectivamente.

En opinión de Corona Romero y Blasco Lang, no parece oportuno que, en sectores económicos importantes, se introduzcan normas contables en leyes especiales cuyos contenidos son ajenos a la contabilidad, habilitando para su desarrollo a órganos ajenos a la normalización contable general, donde prevalece su función de supervisión, pudiendo introducir dudas sobre la naturaleza de las propias normas contables especiales.

CORONA ROMERO, E. y BLASCO LANG, J.J.: *Las normas del ICAC en el sistema de fuentes del derecho contable (comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997)*. Revista Técnica Contable nº 589, Madrid, 1998, p. 4.



empresas del sector eléctrico. Esta Orden amplió los plazos para diferir la dotación de las provisiones de pensiones.

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 28 de diciembre de 1992, sobre valoración de inversiones en valores negociables de renta fija por las entidades aseguradoras, estableciendo criterios especiales de dotación de provisiones por depreciación en la cartera de renta fija que debe poseerse hasta su vencimiento y tiene un valor asegurado y fijo de realización.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 12 de marzo de 1993, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas, estableciendo un régimen especial de imputación de diferencias de cambio, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos y en consideración de la recuperación futura vía tarifas. Orden aplicable a empresas del sector eléctrico, empresas concesionarias de autopistas de peaje y Telefónica.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 18 de marzo de 1994, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas reguladas, de contenido similar a la anterior, y aplicable a Hispasat, Canal de Isabel II y Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 23 de marzo de 1994, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas del sector del transporte aéreo; estableciendo criterios específicos de imputación al valor del inmovilizado de diferencias de cambio derivadas de su financiación.

Y por último la disposición final quinta del Real Decreto que aprueba el Plan, autoriza al ICAC a dictar, con carácter complementario, Resoluciones de obligado cumplimiento, que desarrollen el Plan y sus adaptaciones sectoriales

en relación con las normas de valoración y normas de elaboración de las cuentas anuales.

Durante más de tres años ha estado puesta en duda la facultad del ICAC para dictar Resoluciones de obligado cumplimiento, corriendo el peligro de nulidad todas las Resoluciones dictadas, y así mismo la mencionada disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 que autorizaba al ICAC a dictar tales Resoluciones. La causa fue la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994 por la que se declara nula la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Dicha sentencia se fundamenta en la teórica invalidez de la disposición final quinta del Real Decreto que aprueba el Plan, disposición que habilita al ICAC para dictar Resoluciones contables que desarrollen el Plan y sus adaptaciones sectoriales.

Afortunadamente el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de octubre de 1997, ha puesto las cosas en su sitio, considerando nula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y declarando nulo únicamente el apartado 2 de la norma 8ª de la Resolución recurrida.

Esta sentencia confirma; por una parte la competencia del ICAC y la validez de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, y por otra, se pronuncia sobre un punto concreto de una Resolución del ICAC.

Y como afirman Corona Romero y Blasco Lang<sup>235</sup>, el primer aspecto es el que tiene mayor transcendencia, dado que clarifica el sistema de fuentes del derecho contable creado a raíz de la reforma de 1989, que autorizaba al ICAC a la elaboración de normativa contable de rango inferior, y que estaba

---

<sup>235</sup> *Ibidem*, p. 1.

puesto en duda como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

El Tribunal Supremo considera que el ICAC tiene potestad normativa dada la especialidad eminentemente técnica y versátil de la materia contable, lo que haría difícilmente oportuna, por tardía, la regulación mediante ley.

Las Resoluciones<sup>236</sup> dictadas hasta el momento, y ya sin ninguna duda sobre su validez, son:

- Resolución de 16 de mayo de 1991, del ICAC, por el que se fijan criterios generales para la determinar el Importe Neto de la Cifra de Negocios.
- Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por el que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución de 25 de septiembre de 1991, del ICAC, por el que se fijan criterios de contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, por el que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- Resolución de 30 de abril de 1992, del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración nº 16 del PGC.
- Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, por el que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.

---

<sup>236</sup> Sobre las Resoluciones y consultas resueltas por el ICAC, puede verse: *Resoluciones y consultas del ICAC*, en "Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad, vol. 1. Coordinadores: CORONA ROMERO, E. y RODRÍGUEZ GARCÍA, J.L. Madrid, 1997.

- Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).
- Resolución de 16 de diciembre de 1992, del ICAC, por el que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y registro contable del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).
- Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, por el que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades reguladas por la legislación mercantil.
- Resolución de 20 de enero de 1997, del ICAC, por el que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario.
- Resolución de 9 de octubre de 1997, del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración nº 16 del PGC. Esta Resolución actualiza la de 30 de abril de 1992.
- Resolución de 20 de julio de 1998, del ICAC, sobre la información a incorporar en las cuentas anuales relativas al "efecto 2000".

El ICAC también emite ofrece criterios contables cuando responde a consultas que le formulan las empresas y se publican en su boletín oficial.

### **6.5. Adaptaciones sectoriales de los planes contables generales**

Un plan contable general es un valioso instrumento técnico para la normalización contable, que contempla las operaciones más comunes de la empresa, estableciendo principios y normas de valoración, estructura y contenido de las cuentas anuales, etc., pero, por muy completo que sea, difícilmente puede cubrir al completo el gran número de empresas que integran el sistema económico, la pluralidad de sus actividades, su constante evolución en el tiempo y el casuismo tan inmenso y tan cambiante que ocurre en los modos de operar del mundo de los negocios.

Por todas las razones aludidas, se hace necesaria la elaboración de normas y disposiciones específicas para aquellas empresas cuyas características diferenciales no se recojan en una norma de carácter general. Las causas de estas diferencias pueden ser de lo más variado: por la estructura de sus inversiones, el origen y las condiciones de su financiación, por su multiactividad, su período medio de maduración, la forma de las transacciones con el exterior, etc.

Estas normas específicas, o adaptaciones sectoriales de un plan general se desarrollarán teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Se tendrán presentes las características y naturaleza de las actividades del sector, recogiendo sus problemas específicos y dándoles las oportunas soluciones contables, con recomendaciones sobre el registro y la organización de las cuentas.
- b) Como adaptación de una norma general, deberá respetar los principios, estructura y características generales del plan que se

adapta, pues de otro modo no se lograría el requisito de comparabilidad de la información contable.

- c) Deberán realizarse siguiendo criterios racionales, y no en atención a meras prácticas contables rutinarias de los sectores concretos.

Las adaptaciones sectoriales hay que entenderlas como una respuesta a la característica de flexibilidad que debe acompañar a la normalización contable, y que todo plan de cuentas debe tener. Un plan de cuentas, en ningún caso puede ser un reglamento rígido que tenga que aplicarse en su literalidad.

Las adaptaciones básicas para conocer el propio sector y en muchas ocasiones han servido para enriquecer el propio plan general, puesto que han sido el punto de partida de posteriores reformas de los planes generales, ya que en su desarrollo se han incluido mejoras susceptibles de ser tenidas en cuenta en el texto general.

El proceso de elaboración de normas específicas para los distintos sectores económicos es muy antiguo en la historia de la normalización contable, incluso, los primeros intentos de elaborar normas uniformes de contabilidad, se hicieron para sectores concretos, y no para elaborar un plan general, así lo constatan Álvarez Melcón y Fernández Peña<sup>237</sup> que sitúan en 1902 el primer intento de elaborar una contabilidad normalizada para la Asociación de Fundidores de Acero.

En Alemania, una vez publicado su plan general de 1937, pronto se sintió la necesidad de adaptarlo a las necesidades particulares de cada

---

<sup>237</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S. y FERNÁNDEZ PEÑA, E.: *Normas reguladoras de la contabilidad en España*, I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Valencia, 1984.

industria, así, un decreto de 11 de noviembre de 1937, contiene disposiciones al respecto, entre las que podemos destacar las que confían a cada uno de los grupos económicos la tarea de preparar una adaptación del plan general al mismo.

En Francia, la preocupación por los distintos sectores de actividad económica, ha sido una característica fundamental de su planificación. Ya en el Decreto 46/619 de 4 de abril de 1946 que creaba la Comisión de Normalización de Contabilidades, se encomendaba a este organismo que, además de la elaboración de un Plan Contable General desarrollara planes sectoriales: *“La Comisión de Normalización de Contabilidades tendrá como misión examinar la aplicación de este plan, en primer lugar, al sector nacionalizado así como, posteriormente, al sector de la industria y del comercio, con la consiguiente necesidad de la consulta a los diferentes representantes y del desarrollo de planes particulares”* añadiendo en otro párrafo que también se le encomendará: *“El establecimiento de opiniones relativas a la adaptación del Plan Contable General a las necesidades de algunas explotaciones agrícolas”*.

Las adaptaciones sectoriales del Plan Francés de 1957 se autorizaron por Ley de 28 de diciembre de 1959 y se hicieron operativas a partir del Decreto de 13 de abril de 1962 que estableció la composición de varias decenas de comités profesionales encargados de elaborar las *Planes Contables Profesionales*, que es como se denominarían las adaptaciones sectoriales.

Aunque, en principio, podría pensarse que las adaptaciones sectoriales eran sólo una aplicación del Plan General de 1957 a las necesidades y características particulares de cada sector, fueron algo más, porque a esta tarea se unió un auténtico mecanismo de revisión del Plan, ya que en las reuniones de trabajo de los comités se vertieron una serie de críticas (acerca de

los métodos de valoración, de la estructura de la cuenta de resultados, de la incidencia de la fiscalidad sobre el resultado contable, de la no inclusión de los costes oportunidad en el resultado, etc.) que se tendrían muy en cuenta en la revisión de 1982. Además, en alguno de los planes profesionales se incluyeron algunos problemas de interés general, que hasta el momento no se habían tratado, entre ellos: los problemas de las diferencias de cambio en moneda extranjera, la ejecución de los contratos a largo plazo o la subcontratación.

Del Plan de 1957, así como del revisado de 1982, se realizaron adaptaciones sectoriales de casi todas las ramas de actividad (más de un centenar en total), algunas de las cuales fueron adaptaciones completas, y otras simples recomendaciones sobre distintos aspectos contables.

También en España, ya en épocas muy tempranas, se sintió la necesidad de elaborar planes de cuentas por sectores de actividad, o para ser más precisos balances y cuentas de resultados normalizadas, para las empresas que pertenecieran a determinados sectores de actividad, recordemos lo indicado por las Órdenes de 28 de junio de 1950 y 10 de enero de 1951 en *relación con las empresas inscritas en el registro de bancos y banqueros*, que exigía modelos obligatorios de balance y cuenta de resultados, para cuya redacción se consideraba necesario disponer de un plan de cuentas.

Años más tarde, en el Ministerio de Hacienda se iniciarían trabajos de planificación, a raíz de la publicación de la Orden de 24 de febrero de 1965; pero estos trabajos, en principio, no buscaron la elaboración de un plan contable general, sino que se constituyeron veinte comisiones de trabajo, con la intención de elaborar otros tantos planes específicos para sectores concretos de actividad; los resultados de los trabajos fueron la redacción de veinte ponencias con balances-tipo para cada sector de actividad; estos trabajos no llegaron a publicarse por carecer de un marco de referencia general con unos



principios comunes, una terminología unificada y una metodología de trabajo válidas para todos los sectores.

En vista del fracaso se alteraría el orden: primero era necesario contar con un Plan General de Contabilidad como texto básico, para después desarrollarlo en planes específicos en los sectores de actividad en que fuera necesario.

Actualmente, el proceso de elaboración de normas específicas para cada sector, goza ya de cierta tradición en España, pues se realizaron numerosas adaptaciones sectoriales tanto del Plan de 1973 como del Plan de 1990, adaptaciones que aun no se han dado por cerradas, y que con nuestra propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de la hostelería, queremos ampliar.

#### **6.5.1. Adaptaciones sectoriales al Plan General de Contabilidad de 1973**

En el momento de la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1973 ya estaba previsto realizar adaptaciones sectoriales, además de otros trabajos que en ese momento quedaron pendientes. A este respecto, el apartado 11 de la Introducción al Plan indicaba: *“En etapa posterior y en armonía con las disposiciones que se dicten sobre aplicación del Plan, la Comisión procederá a establecer normas específicas destinadas a las empresas de los sectores de actividad económica que lo precisen”*.

Las adaptaciones comenzarían en 1974 (Orden de 30 de octubre) fecha en la que la Comisión Central de Planificación Contable acomete la tarea de la adaptación del Plan *“a las especiales características de las empresas incluidas*

*en el sector financiero y en otros sectores de actividad económica que lo precisen”, según se podía leer en la mencionada Orden.*

Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad de 1973 aparecen recogidas en el cuadro nº 41 que ofrecemos a continuación.

**CUADRO Nº 41**  
**ADAPTACIONES SECTORIALES DEL PLAN GENERAL DE**  
**CONTABILIDAD DE 1973**

	<b>SECTOR DE ACTIVIDAD REGULADO</b>	<b>FECHA APROBACIÓN</b>
<b>ADAPTACIONES SECTORIALES APROBADAS</b>	▪ Sociedades de leasing	▪ Orden Ministerial de 6 de junio de 1976
	▪ Empresas del subsector eléctrico	▪ Orden Ministerial de 24 de abril de 1977
	▪ Sociedades de factoring	▪ Orden Ministerial de 28 de abril de 1977
	▪ Sociedades concesionarias de autopistas de peaje	▪ Orden Ministerial de 30 de abril de 1977
	▪ Industria siderúrgica y de aceros especiales	▪ Orden Ministerial de 8 de mayo de 1978
	▪ Sociedades de casinos de juego	▪ Orden Ministerial de 23 de junio de 1978
	▪ Industria de fabricación de automóviles	▪ Orden Ministerial de 14 de enero de 1980
	▪ Industria de fabricación de cementos	▪ Orden Ministerial de 14 de enero de 1980
	▪ Empresas inmobiliarias	▪ Orden Ministerial de 1 de julio de 1980
	▪ Entidades de financiación	▪ Orden Ministerial de 15 de diciembre de 1980
	▪ Empresas de fabricación de calzado	▪ Orden Ministerial de 18 de marzo de 1981
	▪ industria textil	▪ Orden Ministerial de 18 de marzo de 1981
	▪ Entidades de seguros, reaseguros y capitalización	▪ Orden Ministerial de 30 de julio de 1981
	▪ Centros de asistencia sanitaria	▪ Orden Ministerial de 20 de octubre de 1981
	▪ Empresas de la minería del carbón	▪ Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984
	▪ Industria de fabricación de juguetes	▪ Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984
	▪ Federaciones y agrupaciones deportivas	▪ Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984
	▪ Clubes de fútbol	▪ Orden Ministerial de 29 de mayo de 1986
	▪ Empresas de transporte	▪ Orden Ministerial de 2 de junio de 1987

Todas estas adaptaciones tuvieron muy presente el casuismo particular del sector, pero se subordinan a los principios, estructura y características del Plan General de Contabilidad, como era preceptivo, y en muchos casos enriquecieron el texto general, al resolver problemas que hasta el momento no habían sido contemplados por el Plan General, e incluso, en algún caso sirvieron de ayuda en la regulación del sector, esto sucedió por ejemplo con las empresas de *leasing*, en cuya regulación por Real Decreto Ley 15/77, de 25 de febrero, se tuvo en cuenta la adaptación sectorial que se había realizado previamente (Orden Ministerial de 6 de junio de 1976); así, en el artículo 25 del citado Real Decreto Ley que regulaba la amortización de las inversiones de estas empresas, se indica simplemente que: “*se aplicarán los criterios de amortización establecidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades de leasing*”.

Recordemos aunque sea brevemente las principales novedades que aportaron las distintas adaptaciones que en el momento de su publicación:

■ *La adaptación del Plan a las sociedades de leasing*, supuso la clarificación del concepto de *leasing*, de sus orígenes y de su posible regulación jurídica, que tal como hemos comentado tuvo en cuenta lo establecido en la adaptación sectorial; se define el *leasing* financiero dándole un sentido económico y se diferencia entre amortización técnica y amortización financiera. En esta adaptación fue muy novedoso el tratamiento contable de la moneda extranjera, que a partir de ese momento sería recogido en las adaptaciones posteriores, con leves modificaciones según los casos.

■ *En la adaptación de las empresas de sector eléctrico*<sup>238</sup> se produjeron novedades de interés general, y no sólo para el sector, entre las que

---

<sup>238</sup> El sector eléctrico ya había contado con normas contables específicas mucho antes de esta adaptación sectorial, concretamente, la Orden de 30 de septiembre de 1969

destacaremos: el desarrollo por vez primera del fondo de reversión, el tratamiento del inmovilizado con la introducción del concepto "instalación compleja especializada" y su amortización, el reconocimiento de la obsolescencia, el tratamiento contable de los gastos financieros derivados de la financiación de los inmovilizados en curso y también se contempla el tratamiento contable de la emisión de obligaciones y bonos, entre otros.

Otro punto importante de esta adaptación, fue la supresión de las cuentas destinadas a distinguir en el activo los bienes fiscalmente protegidos, que distorsionaba la información ofrecida por el balance.

También es de destacar la utilización de los términos *claridad* y *sinceridad*, por los clásicos *régularité* y *sincérité* de la regulación francesa.

■ *En la adaptación del Plan a las sociedades de factoring*, también se planteó el problema de la inexistencia de regulación de este tipo de contrato, como ya sucediera con las sociedades de *leasing*, por lo que también se trató del origen y desarrollo del sector, describiéndose los servicios prestados por estas empresas y su desarrollo contable.

Las novedades más destacables de esta adaptación se encuentran en el conjunto de cuentas representativas de las operaciones propias del sector.

■ *La adaptación a las empresas concesionarias de autopistas de peaje* describió las particularidades de sector: estructura de las inversiones, fondo de reversión, carga financiera diferida, plusvalía por revalorización de activos y financiación avalada por el Estado, algunos de estos problemas ya habían sido tratados en la adaptación del sector eléctrico.

---

del Ministerio de Hacienda, estableció un *Modelo de contabilidad para las empresas eléctricas*.

También fueron planteados: el tratamiento contable de los resultados obtenidos y aplicados a la inversión, las reglas de valoración aplicables a las mismas y el tratamiento contable de la distribución de los costes financieros durante el período en que simultáneamente se está construyendo y existen tramos en explotación.

■ *En la adaptación del Plan a las empresas siderúrgicas y de aceros especiales*, se definió el ámbito de aplicación de esta complicada actividad, pero desde el punto de vista doctrinal no se introdujeron novedades significativas, más bien se confirmaron las introducidas en otras adaptaciones. Pero la gran novedad que aporta esta adaptación es que se utilizó por primera vez en un texto oficial, la expresión *imagen fiel* como objetivo supremo a conseguir por la información contable. Este concepto sería desarrollado en la adaptación del Plan a la industria de fabricación de automóviles.

Las principales novedades se produjeron en el cuadro de cuentas para recoger las actividades específicas del sector.

■ *En la adaptación del Plan a los casinos de juego*, se resolvieron los problemas contables de las operaciones de juego y del gran número de servicios que ofrecen estas empresas.

Las únicas novedades destacables las encontramos en el cuadro de cuentas, por la necesidad de registrar las múltiples actividades que se desarrollan en este tipo de empresas, algunas de carácter obligatorio, como son bar y restaurante, salas de estar y de espectáculos, y otras de carácter facultativo como salas de cine, teatro, convenciones, congresos, exposiciones, piscinas, gimnasios y otras instalaciones deportivas, así como establecimientos de compras.

---

Muchas de estas actividades, mas que propias de los casinos, lo son del sector hotelero. Tengamos en cuenta que en muchas ocasiones los casinos están explotados por un establecimiento hotelero. Se podía haber aprovechado la ocasión para regular estos últimos, añadiendo los casinos como una actividad más de la industria hotelera, como hace el Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*) norteamericano.

■ *La adaptación del Plan a la industria de fabricación de automóviles*, además de resolver los problemas contables propios del sector, da libertad a los profesionales de la contabilidad para decidir el contenido del grupo 3 de acuerdo con los productos que convenga para la gestión. Se recomienda la utilización de la contabilidad analítica como herramienta indispensable para la gestión, y se recogen muchas de las novedades introducidas en las anteriores adaptaciones.

Además, en esta adaptación hay dos puntos de su introducción (apartado 6) especialmente destacables: por un lado, el desarrollo del concepto de imagen fiel y la necesidad de armonizar nuestra planificación a las normas y prácticas contables de la Cuarta Directiva de la hoy Unión Europea, y por otro lado se criticaba la interferencia de las normas fiscales pudieran tener sobre el cálculo del resultado. A este respecto, el citado apartado 6, se declaraba:

*“De acuerdo con las prácticas y recomendaciones internacionales, el Instituto de Planificación Contable siente una gran preocupación por conseguir que las cuentas anuales sean la expresión de la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados. Conforme a este modo de pensar, el Instituto trata de evitar interferencias de elementos extraños a los que condiciona el rigor como requisito básico de la*

*información contable que produce la aplicación de un modelo contable muy cuidado como es el Plan General de Contabilidad, Planteada la cuestión en el plano fiscal, se observa que los autores del citado texto sintieron idéntica preocupación, como muy bien puede advertirse con la lectura del apartado 8 de la introducción al Plan General.*

*Pues bien, durante los últimos años el número de cuentas fiscales se ha incrementado y todo hace prever razonablemente que la tendencia aún continuará. Por eso el Instituto ha considerado que es preferible no incluir explícitamente en las normas de adaptación que formula —como es el caso de las presentes— las referidas cuentas fiscales....*

*La aceptación del criterio someramente expuesto supone un buen avance en el contexto de la planificación contable; la información de las cuentas anuales se enriquece por el hecho de alcanzar niveles más elevados de calidad; y si esto es importante valorado en el mercado nacional, su significación es aún mayor el proyectarse en el plano internacional, puesto que pronto habrá que hacer frente al problema de armonizar nuestras normas y nuestras prácticas contables con las de la Cuarta Directiva de la CEE aprobada por el Consejo de las Comunidades el 25 de julio de 1978”.*

Esta declaración supuso un importante avance en el contexto de la planificación contable española y posteriormente sería tenida en cuenta en la elaboración del Plan de 1990.

■ *La adaptación del Plan a la industria de fabricación de cementos, vuelve a repetir conceptos ya expuestos en otras adaptaciones: la importancia de la contabilidad analítica como herramienta de gestión, la imagen fiel y la no inclusión de cuentas fiscales en las cuentas anuales.*



Las únicas novedades destacables de esta adaptación se encuentran en el cuadro de cuentas donde se introducen las necesarias para el registro de las actividades específicas del sector.

■ *La adaptación de las empresas inmobiliarias fue otra de las que más novedades doctrinales introdujo:*

Clasificó los terrenos y construcciones dentro del inmovilizado o del circulante atendiendo a su funcionalidad dentro de la empresa, estableciendo la forma de contabilizar los resultados obtenidos por la enajenación de dichos bienes.

Estableció el criterio a seguir para determinar la cifra de ventas de un ejercicio, que deberá recoger el importe neto de los inmuebles que se entregan, con independencia de la fecha del contrato, definiendo la cuenta *"compromisos contraídos con clientes"* para recoger los contratos relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no hubieran podido terminarse a tiempo, y por tanto no han podido ser entregados. También planteó la posibilidad, como excepción a la regla anterior, de cifrar los beneficios en función de la contabilidad presupuestaria.

Esta adaptación desarrolló por primera vez en España la posibilidad de diferir los beneficios cifrados en función de las ventas hasta el ejercicio o ejercicios en que se produzca el cobro, creando para ello la cuenta *beneficios diferidos*.

También planteó la posibilidad de actualizar la cartera de efectos, y trató el problema de las recuperaciones por incumplimiento de los contratos.

Y por último volvió a insistir en la imagen fiel, en la importancia de la contabilidad analítica y en la no inclusión de cuentas fiscales en las cuentas anuales.

■ *La adaptación del Plan a las entidades de financiación*, aportó como principal novedad un estudio completo sobre los métodos de imputación de ingresos, basado en lo que ya se hizo en las empresas inmobiliarias, pero introduciendo el factor tiempo como condicionante primordial de las operaciones financieras. También se describen los métodos más frecuentemente utilizados para el cómputo del beneficio.

En el cuadro de cuentas se precisaron las distintas cuentas de gastos financieros, intereses y gastos por descuento de efectos, ingresos financieros. Y como en las últimas adaptaciones, se insistió en la idea de imagen fiel.

■ *La adaptación del Plan a las empresas de fabricación de calzado*, tuvo como aportación más significativa la valoración y amortización de la maquinaria, teniendo presente que algunos tipos de maquinaria están sujetos a una fuerte evolución tecnológica, mientras que otros están destinados a una producción muy concreta y temporal. Otra aportación destacable es el tratamiento contable específico de las hormas, moldes y troqueles, resolviendo el problema de si debían ser tratados como inmovilizado o como existencias consumibles. Y como era habitual en las últimas adaptaciones, se insistió en la imagen fiel y en la no inclusión de las cuentas fiscales en las cuentas anuales.

■ *La adaptación del Plan a la industria textil* tiene como novedades más importantes algunos criterios de valoración y el cuadro de cuentas, donde se incorporan las cuentas necesarias para las operaciones típicas de estas industrias, como son las actividades “transformistas” y de “trabajos a mano”.

Entre los criterios de valoración destacan los relativos a los “derechos de reposición” que permiten la importación sin gravamen arancelario, de la materia prima equivalente a la incorporada en la manufactura de los artículos exportados, incorporando dicho valor a un documento denominado “boleto” que se constituye en título valor con cotización y mercado propio.

También se abordó el problema de la obsolescencia de los equipos industriales e instalaciones, debida a la rápida evolución tecnológica en el sector, y el problema de la depreciación de las existencias comerciales, debido a la influencia de la moda en las prendas de vestir.

■ *La adaptación del Plan a las entidades de seguros, reaseguros y capitalización*, según se expresa en la propia introducción, tuvieron muy en cuenta la progresiva y creciente internacionalización del seguro, las prácticas contables internacionales y sobre todo los criterios que la Cuarta Directiva comunitaria estableció sobre la materia.

Entre las novedades más destacables, están: un completo cuadro de cuentas con muchas variaciones respecto al Plan General, con definiciones y relaciones contables de las cuentas necesarias para recoger las operaciones de propias de estas entidades, variaciones que luego se verían reflejadas en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, esta última en forma de lista, con innovaciones tanto de forma como de fondo.

La adaptación contempló el problema de las relaciones intersocietarias, a pesar de que los grupos financieros no estaban regulados en España. También hubo innovaciones en las normas de valoración, sobre todo en las relacionadas con las inversiones financieras y se flexibilizó el tratamiento de la moneda extranjera. Y por último, no podía faltar la consabida referencia a la imagen fiel y la separación de las cuentas fiscales.

■ *La adaptación del Plan a los centros de asistencia sanitaria*, aunque se respetó, en líneas generales, la estructura del Plan General, tuvo importantes modificaciones, muchas de las cuales sobrepasaban a lo que sería normal en una adaptación sectorial.

Las modificaciones más significativas tuvieron lugar en la introducción de planteamientos de control de gestión y análisis de rentabilidad, dejando de lado los de orden jurídico patrimonial: se dio opción a la clasificación de los ingresos y los gastos en función de las actividades concretas (hospitalización, ambulatorio, urgencias, etc.) y en el anexo se pedía información sobre la capacidad de los centros (número de camas en servicio, número de pacientes ingresados, de altas concedidas, de urgencias atendidas, la plantilla disponible, etc.).

En el grupo de existencias se dio la posibilidad de separar las propias de la actividad sanitaria de las provenientes de la actividad hotelera, y se dio respuesta al problema del pequeño instrumental, del utillaje sanitario, de los uniformes, lencería, etc. Nuevamente se regulan actividades propias de la industria hotelera, sin regular específicamente el sector.

Aparecen por vez primera el problema de la valoración de las donaciones y legados y se contempla la desaparición del medio plazo, estableciendo con carácter general la distinción entre largo y corto plazo. Y también aparecen algunas modificaciones respecto a la moneda extranjera y las cuentas fiscales, ya introducidas en anteriores adaptaciones sectoriales.

■ *La adaptación del Plan a la minería del carbón*, plantea los problemas particulares de este sector, como son el agotamiento a que se ven sometidas las reservas naturales, para lo cual establece una serie de cuentas que recojan las reservas para investigación y desarrollo, que tengan en cuenta el "factor agotamiento" propio de la infraestructura minera. Otro

aspecto a tener en cuenta es la amortización de esta infraestructura, en cuyo cálculo no sólo hay que tener en cuenta la depreciación física de las mismas, sino que también hay que considerar la posible duración de las reservas de carbón.

En esta adaptación fue novedoso el que se contemplaran las inversiones para medio ambiente, para restauración y protección de la naturaleza, y su correspondiente amortización.

■ *La adaptación del Plan a las empresas de fabricación de juguetes,* tiene como novedad más significativa la valoración dada a moldes, troqueles y utillajes, donde se tiene en cuenta los cambios de moda y preferencias de estos artículos.

Esta adaptación los problemas particulares de financiación del sector juguete a través de créditos campaña o créditos estacionales de tesorería y materialización de excedentes, con referencias a la diversificación de activos financieros.

También se hace referencia a la contabilización de los activos relacionados con exposiciones y ferias, se resolvieron los problemas derivados de las provisiones por depreciación de existencias debidas a los cambios en la demanda, se confirmó la separación entre el corto y el largo plazo, y como en las adaptaciones anteriores se hizo referencia a las cuentas fiscales y se dejó patente la necesidad de armonizar nuestras normas y prácticas contables con las de la Cuarta Directiva comunitaria.

■ *La adaptación del Plan a las federaciones y agrupaciones deportivas.* Con esta adaptación se quiso ordenar las cuentas de estas entidades, en las que habían comenzado a surgir ciertos escándalos que alarmaron a la opinión pública: importantes déficit, sospechas de malversación de fondos,

elevados gastos discrecionales, y en general descontrol en la gestión de las federaciones deportivas.

Desde el punto de vista técnico, la adaptación introduce algunas novedades respecto al texto general, como son: la definición del fondo social para estas organizaciones, los problemas especiales que plantean los animales utilizados en competiciones y su amortización, así como la valoración de las crías.

También es novedosa la alteración de la clásica clasificación de gastos por naturaleza del Plan, por otra clasificación realizada según las actividades funcionales federativas. Y por último, destacamos el tratamiento dado a las subvenciones recibidas y el desarrollo del grupo 9 para realizar un seguimiento de las mismas a través de los denominados "programas de ejecución" y la habilitación del grupo 0 para el seguimiento del presupuesto.

■ *La adaptación del Plan a los clubes de fútbol*, también aborda algunas cuestiones relacionadas con el fondo social, separándolo de las cuotas periódicas de los socios, la consideración de los gastos de adquisición de los jugadores y del activo potencial que supone los derechos de traspaso de los mismos como activo inmaterial, la inclusión de provisiones para cubrir los riesgos económicos derivados de la práctica deportiva de los jugadores y la habilitación del grupo 0 para la contabilidad presupuestaria. Algunas de estas consideraciones son extensivas a otros clubes deportivos.

■ *En la adaptación del Plan a las empresas de transporte*, además de resolver los problemas típicos del sector, destaca el tratamiento contable dado a los vehículos adquiridos habitualmente en régimen de *leasing*. También volvieron a hacer referencias a la imagen fiel y a la importancia de las normas contables internacionales y sobre todo a las de la Cuarta Directiva comunitaria.

### **6.5.2. Adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad de 1990**

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 (Real Decreto 1643/90) no se pone fin al proceso de adaptaciones sectoriales iniciado con el Plan de 1973, es más, en la declaración de intenciones del punto 8, del Plan General de 1990, al referirse a los trabajos pendientes se establece que en el futuro se formularán nuevas normas de adaptación sectoriales y se revisarán las existentes; asimismo, se desarrollarán normas y criterios de valoración complementarios relativos a operaciones o circunstancias específicas e incluso sobre nuevos instrumentos financieros.

Por lo que se refiere a la validez de las adaptaciones en vigor en el momento de aprobación del Plan actualmente vigente, se dice que seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, disposiciones específicas y al propio Plan General de Contabilidad.

Las adaptaciones del Plan General de Contabilidad de 1990 a las características y naturaleza de las actividades específicas de cada sector, constituyen el desarrollo, al igual que el propio Plan General, de la Cuarta Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en consecuencia, las normas de adaptación forman parte de un auténtico derecho contable de obligado cumplimiento. Concretamente, han sido dictadas en aplicación de la disposición final primera del Real Decreto que aprueba el Plan, y la disposición final segunda del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que recordamos:

La disposición final primera del Real Decreto 1643/1990, indica: *El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad*

*y Auditoría, aprobará, mediante Orden Ministerial las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad. Estas adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza del sector concreto de que se trata, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración, como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.*

Y la disposición final segunda del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre indica que: *Se autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para que a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial apruebe:*

*1º. Las adaptaciones sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance mencionadas en los artículos 176 a 180 de esta Ley y de la cuenta de pérdidas y ganancias.*

Asimismo, la disposición final quinta del mencionado Real Decreto 1643/1990 establece que la potestad de aprobar las futuras adaptaciones corresponde al ICAC: *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera.*

Transcurridos casi nueve años desde la aprobación del Plan General de Contabilidad, se han aprobado nueve adaptaciones sectoriales, y otras dos se encuentran publicadas en el BOICAC en fase de borrador. En el



cuadro nº 41 se incluyen las nueve adaptaciones aprobadas hasta el momento:

**CUADRO Nº 42**  
**ADAPTACIONES SECTORIALES DEL PLAN GENERAL**  
**DE CONTABILIDAD DE 1990**

	<b>SECTOR DE ACTIVIDAD REGULADO</b>	<b>FECHA APROBACIÓN</b>
<b>NORMAS DE ADAPTACIÓN APROBADAS</b>	▪ Empresas constructoras	▪ Orden de 27 de enero de 1993
	▪ Federaciones deportivas	▪ Orden de 2 de febrero de 1994
	▪ Empresas inmobiliarias	▪ Orden de 28 de diciembre de 1994
	▪ Sociedades anónimas deportivas	▪ Orden de 23 de junio de 1995
	▪ Empresas de asistencia sanitaria	▪ Orden de 23 de diciembre de 1996
	▪ Empresas del sector eléctrico	▪ Real Decreto 437/1998 de 20 de marzo
	▪ Entidades sin fines lucrativos	▪ Real Decreto 776/1998 de 30 de abril
	▪ Empresas concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje	▪ Orden de 10 de diciembre de 1998
<b>ADAPTACIONES EN BORRADOR</b>	▪ Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua	▪ Orden de 10 de diciembre de 1998
	▪ Agrupaciones de interés económico	▪ Resolución del ICAC de 15/6/1992
	▪ Empresas del sector vitivinícola y derivados vínicos	▪ Resolución del ICAC de 27/5/1997

Además se han aprobado dos planes de cuentas (que no adaptaciones del Plan General):

- Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994.
- Plan General de Contabilidad de las entidades aseguradoras y normas para la formulación de las cuentas anuales del grupo de entidades aseguradoras, aprobado por Real Decreto 2014/1997 de 26 de diciembre. (Dirección General de Seguros)

Sin olvidar las normas contables específicas para las entidades financieras, sobre las que no tiene competencia el ICAC.

Las normas de adaptación aprobadas, además de desarrollar la problemática específica de cada sector concreto, han servido para mejorar el propio texto Plan General, si bien las adaptaciones del Plan de 1990 han introducido menos novedades que las adaptaciones del Plan de 1973, centrándose más en exponer el casuismo propio de las empresas interesadas y las fórmulas habilitadas para resolver los problemas particulares que presentan.

Las adaptaciones sectoriales, como es lógico, tienen la misma estructura del Plan General de Contabilidad, es decir, cinco partes precedidas de una introducción:

- Principios contables: Todas las adaptaciones contienen los principios contables definidos por el Plan General de Contabilidad, sin ninguna modificación ni añadido ya que son el desarrollo de lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio.

Aunque en alguna de las comisiones creadas para elaborar las normas de adaptación se ha cuestionado algún principio, tal sucedió con el principio de devengo en el caso de las entidades no lucrativas, discutiéndose si no sería más lógico sustituirlo por el

principio de caja, aunque al final la comisión optó por mantener el criterio previsto por el Plan por no encontrar razones de suficiente peso como para alterarlo. Circunstancia parecida se ha vuelto a repetir en la comisión que estudia las normas de adaptación para las empresas de abastecimiento y saneamiento de aguas, en este caso el principio cuestionado era el de empresa en funcionamiento para las empresas mixtas reguladas por el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, que se constituyen por un tiempo definido, también en este caso, se ha optado por mantener el criterio general, considerado que aunque al finalizar el tiempo marcado se extingue la vida jurídica de la entidad, no sucede así con sus operaciones que son continuadas por un ente público.

Los principios contables, igual que en el Plan General, son de obligado cumplimiento.

- Cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables: Estas partes son las que han sufrido modificaciones más numerosas, pues además de incorporar las cuentas necesarias para el registro de las operaciones específicas del sector, se han introducido numerosas cuentas de aplicación general para cualquier empresa. Igual que en el Plan General, las denominaciones y movimientos de las cuentas son potestativos.
- Cuentas anuales: Las modificaciones en esta parte afectan a los modelos de las cuentas anuales y a las normas de elaboración de las mismas. En los modelos de balance y la cuenta de pérdidas y ganancias se incorporan las partidas específicas sobre determinadas informaciones relativas al sector de actividad adaptado, además de algunas partidas que afectan a la generalidad de las empresas que participen en una o varias

Uniones Temporales de Empresas (UTES), por citar el caso más destacable, que también tienen en la memoria. Esta parte es de obligado cumplimiento.

- Las normas de valoración, igual que las cuentas anuales, han sufrido importantes modificaciones en casi todas las adaptaciones realizadas. Incluyendo todas ellas criterios para valorar las operaciones específicas del sector y en algunos casos criterios de aplicación general a todas las empresas, como los criterios valorativos de las citadas UTES, las normas relativas a la capitalización de gastos financieros, o la moneda extranjera. Igual que en el Plan General. Esta parte también es de obligado cumplimiento.

Una diferencia respecto a las adaptaciones del Plan de 1973, es que las nuevas adaptaciones sólo contienen referencias a los aspectos diferenciales, tanto en lo relativo a las relaciones contables como a las normas de valoración o el contenido de la memoria, aunque el cuadro de cuentas y los modelos de cuentas anuales se presenten completos. Con ello se pretende reforzar el carácter de texto básico del Plan General y la subordinación de las adaptaciones al mismo.

Por otra parte, en cada adaptación se presentan los criterios aplicables a las operaciones propias del sector, pero que también pueden darse en otros sectores; es decir, que todo aspecto regulado tiene aplicación general, más allá del propio sector. Así por ejemplo, en la adaptación referida a las empresas constructoras, se regula el tratamiento dado a las UTES, pues bien, estos criterios serán de aplicación a todas las UTES, pertenezcan o no al sector de la construcción.

Otro aspecto a resaltar en algunas adaptaciones es el tratamiento dado a la realización simultánea, por la misma empresa, de distintas actividades que tienen aprobadas diferentes normas de adaptación, es el caso más destacable es el de las empresas constructoras e inmobiliarias<sup>239</sup>. La solución dada es la aplicación de un plan contable único, fruto del ensamblaje armónico y coherente de las normas de adaptación de cada una de las actividades que se realicen, apareciendo en las cuentas anuales partidas correspondientes a cada una de las actividades desarrolladas.

Y por último, destacamos que en la mayoría de las adaptaciones aprobadas, el ICAC recomienda a las empresas afectadas la utilización de cualquier sistema de contabilidad de costes, con el fin de mejorar la gestión y enriquecer la información contable externa.

Y para concluir con las adaptaciones, comentar que tanto las del Plan de 1973 como las del Plan de 1990 han jugado un papel importante en la planificación contable de nuestro país, mejorando y ampliando los textos generales. Las adaptaciones del Plan de 1973 sirvieron para poner al día al propio Plan, y las de 1990 están sirviendo para resolver problemas concretos de cada sector, ya que las principales novedades e innovaciones del Plan General se están realizando a través de las Resoluciones dictadas por el ICAC.

No hemos querido incluir, en el cuerpo central de este trabajo, un resumen de las adaptaciones del Plan General de Contabilidad de 1990 aprobadas hasta el momento, por resultar algo extensas, pero las hemos incorporado al ANEXO Nº 5<sup>240</sup>.

---

<sup>239</sup> Este mismo caso podría darse entre las actividades inmobiliarias y las hoteleras, que en muchas ocasiones van unidas.

<sup>240</sup> Sobre adaptaciones sectoriales puede verse, entre otros, ORTEGA CARBALLO, E.: *Adaptaciones sectoriales*. En "Dudas, ejemplos...", op. cit, pp. 33-91.

R. 61-119

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y**  
**CONTABILIDAD II**



T  
1864  
II.

---

**NORMALIZACIÓN CONTABLE DEL SECTOR DE LA**  
**HOSTELERÍA.**

**Una propuesta de adaptación del plan general de**  
**contabilidad al sector**

**(II)**

**TESIS DOCTORAL**  
**Catalina Vacas Guerrero**

**Dirigida por la Catedrática, Dra. D<sup>a</sup> María del Carmen Norverto Laborda**

**Madrid, 1999**

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **LA PLANIFICACIÓN CONTABLE EN EL SECTOR DE LA HOSTELERÍA**

## 1. INTRODUCCIÓN

Ya hemos hablado en el capítulo II de las ventajas de la normalización contable en general, para la dirección de la empresa, para las administraciones públicas, para terceros relacionados con la empresa, para los trabajadores y sindicatos, etc., y de la utilidad de los planes sectoriales. Por eso creemos que sería muy conveniente para la industria de la hostelería, disponer de un plan adaptado a sus necesidades.

Evidentemente en nuestro país, existe un instrumento de normalización contable para todas las empresas, que es el Plan General de Contabilidad, pero, también es cierto que el Plan de Contabilidad, precisamente por su carácter generalista no puede abarcar los particularismos de todos y cada uno de los sectores económicos; así se ha puesto de manifiesto en las numerosas adaptaciones sectoriales realizadas.

Algo parecido sucede en los países de nuestro entorno, donde, pese a existir una normalización con carácter general, materializada o no en planes de cuentas, han elaborado planes para el sector hotelero.

Países tan distintos, desde el punto de vista de la regulación de la contabilidad, como pueden ser los Estados Unidos y el Reino Unido, por un lado, y Francia, Suiza o Grecia por otro, disponen de planes de cuentas para el sector hotelero, considerado en sentido amplio, es decir incluyendo los restaurantes, cafeterías y negocios afines.

En los planes de cuentas del sector hotelero existentes en los países citados, se reflejan claramente los distintos modelos de normalización estudiados en el capítulo II: encontrando modelos de normalización privada típicamente anglosajones, como es el caso del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, de los Estados Unidos, o el británico *A Standard*



*System of Hotel Accounting*<sup>241</sup>, con todas las características de este modelo de normalización contable:

- Promovida y regulada por asociaciones y organizaciones profesionales.
- Normativa muy flexible, basada en la general aceptación y siempre a título de recomendación.
- Poco influenciada por las legislaciones mercantiles.
- Predominio de los planteamientos prácticos sobre los fundamentos teóricos.
- Despreocupación por la terminología de las cuentas y los formatos de los estados contables, dando más importancia al fondo que a la forma.

Y en el otro extremo estaría la normalización contable pública, de la que tenemos un buen ejemplo en el *Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôtelière* francés, que cumple todas las características de la normalización contable de la Europa continental:

- La actividad reguladora está encomendada a instituciones gubernamentales.
- Muy influenciada por las legislaciones mercantiles, y proclive a ordenamientos muy detallados y obligatorios.
- Materializada, generalmente, en planes de cuentas nacionales, con adaptaciones a sectores concretos.
- Mayor preocupación por la forma que por el fondo.

En el caso de España, pese a la importancia de la industria hotelera para nuestra economía, no disponemos de una regulación contable

---

<sup>241</sup> Elaborado por *Economic Development Committee for Hotels and Catering*, Londres, 1969.

específica para esta industria y, aunque se ha producido algún intento, no ha llegado a materializarse en una adaptación sectorial en todo regla. Parece incomprensible que un sector regulado en exceso en casi todos los aspectos, no haya conseguido hasta el momento una regulación contable propia.

En todo caso, cualquier modelo que pudiera elaborarse, como el que nosotros proponemos, debe estar inmerso en el modelo continental, por tradición contable, porque nuestro Plan General de Contabilidad y todos sus desarrollos sectoriales lo están y por la supeditación de nuestra normativa contable a la Cuarta Directiva Comunitaria, donde prima el modelo continental con alguna nota discordante como la del Reino Unido.

## **2. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN LOS ESTADOS UNIDOS: UN EJEMPLO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE ANGLOSAJONA**

En los países anglosajones no ha sido tradicional la elaboración de planes de cuentas nacionales, sino que, como hemos visto en el capítulo II, siempre han optado por la regulación profesional. Son los organismos profesionales los encargados de emitir principios contables de general aceptación y basándose en ellos han establecido criterios uniformes para la elaboración de los estados contables.

La regulación estatal, pormenorizada y codificada, tan común en la Europa continental, no se ha dado nunca en los Estados Unidos, por ser son dos formas diferentes de entender la normalización contable.

Sin embargo, en los Estados Unidos, la mayor parte de los sectores económicos, disponen de auténticos planes de cuentas sectoriales, los denominados *Uniforms Systems*, emitidos por las asociaciones de empresas del sector mismo, con el asesoramiento de expertos contables, y sometidos periódicamente a revisiones y adaptaciones.

El contenido de los *Uniform Systems*, aunque desigual según los sectores a que vayan destinados, suelen ser breves en lo relativo a la contabilidad externa, y mucho más extensos en lo relacionado con el cálculo del resultado interno, conteniendo como mínimo normas acerca de la clasificación de los conceptos de coste, indicaciones sobre el reparto de los costes indirectos y su imputación a los productos o servicios e indicaciones sobre los informes destinados a la dirección. Todo ello reflejado en numerosos cuadros, esquemas y modelos de estados contables e informes, acompañado en algunos casos de ejemplos de aplicación.

Este ha sido el caso del sector hotelero, en que por iniciativa de la Asociación Hotelera de Nueva York, se publicó en 1926 un plan de cuentas uniforme para el sector, con el nombre de "*Uniform System of Accounts for Hotels*" (USAH), título que se ha mantenido hasta 1996, fecha en que se ha publicado la novena edición revisada, con la denominación de "*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*" (USALI): Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento. Esta nueva edición es el resultado de unificar el USAH con el plan uniforme de contabilidad para pequeños hoteles y moteles (*Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels*), que en 1961, editó por vez primera la *American Hotel & Motel Association*, con el apoyo de la *National Association of Accountants*.

El esfuerzo de armonización de los estados contables de los establecimientos hoteleros llevado a cabo por la mencionada Asociación Hotelera, se vio pronto compensada, pues en pocos meses fue adoptado por la Asociación Hotelera de los Estados Unidos y Canadá, y desde entonces se han ido publicando sucesivas ediciones revisadas y ampliadas, donde al mismo tiempo que se adaptaban a las nuevas circunstancias de la industria hotelera, se iban introduciendo los distintos pronunciamientos del *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* y el *Financial Accounting Standard Board (FASB)*.

El popularmente conocido como "plan contable americano para hoteles" ha tenido una gran difusión entre los hoteleros de numerosos países, sobre todo a través de las cadenas hoteleras norteamericanas extendidas por todo el mundo, llegando a convertirse en la práctica en un sistema internacional de contabilidad hotelera, sobre todo en lo que se refiere a la determinación analítica de los resultados. Es el sistema recomendado por la *International Association of Hospitality Accountants*

(IAHA), hoy conocida como *Hospitality Financial and Technology Professionals (HFTP)*.

El USALI persigue, según su propia declaración, dos objetivos:

- *Sencillez*: ofreciendo un modelo contable que pueda ser adoptado con facilidad por cualquier hotel con independencia de su tamaño o categoría y al mismo tiempo ser útil a todo tipo de usuarios, tanto internos como externos.
- *Comparabilidad*: al crear un modelo uniforme y estandarizado, con el que sean posibles las comparaciones entre distintos hoteles y cadenas hoteleras, aun cuando estén operando con distinto régimen de explotación, o estén localizados en diferentes países.

## **2.1. Estructura del “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry”**

El USALI se encuentra estructurado en cinco partes, con el siguiente contenido:

En la Parte I encontramos la estructura normalizada y el contenido de los estados financieros dirigidos a los usuarios externos (los cinco primeros apartados) e internos (apartado 6), así como información sobre operaciones o situaciones especiales (apartados 7 y 8):

1. El balance de situación.
2. La cuenta de resultados.
3. Un estado sobre los fondos propios.
4. El estado de cash flow.
5. Las notas a los estados financieros.
6. Información analítica sobre cada uno de los departamentos en que se encuentra dividido el hotel.
7. Información analítica sobre el departamento “juegos de azar”, si existe.
8. Un modelo de estado contable para aquellos hoteles explotados en régimen de “*management*”.

La Parte II está dedicada básicamente al análisis financiero, con apartados dedicados a:

9. Formatos alternativos de los estados financieros.
10. Fórmulas de cálculo de los ratios más usuales en el sector.
11. Fórmula de cálculo del umbral de rentabilidad.
12. Elaboración y control del presupuesto.

13. Guía para la localización de algunos gastos en los departamentos operacionales.

La Parte III está dedicada al registro de las operaciones, conteniendo:

14. Lista de cuentas codificadas diseñadas para ser compatible con cualquier sistema informático.
15. Un modelo de diario auxiliar para el registro de las operaciones más corrientes.

La Parte IV contiene un diccionario de gastos clasificados funcionalmente.

Y en la V y última Parte se incluye un ejemplo numérico sobre la aplicación del modelo.

Vamos a comentar aquellas partes que consideramos más significativas.

## **2.2. Los estados contables destinados a los usuarios externos**

El balance responde al modelo clásico de la doctrina anglosajona, y no ofrece novedades importantes respecto a otro tipo de empresas como podemos apreciar en el formato que se reproduce en el cuadro nº 43.

Subrayando lo más llamativo, observamos que en el activo desaparece toda referencia a los gastos de establecimiento, que sí aparecían en ediciones anteriores del USAH. En esta nueva edición, se les trata como gastos del ejercicio, alegando que es la práctica común de los hoteles. Suponemos que debe ser práctica corriente en los hoteles norteamericanos, pero no así en los europeos, entre ellos los españoles, y recordemos que el USALI pretende ser un modelo universal que haga comparables los resultados de los hoteles con independencia del país en que estén ubicados.

Respecto a la cristalería, vajilla, lencería y otro inmovilizado de muy corto plazo de reposición, establece que la compra inicial podría aparecer indistintamente en el activo inmovilizado o en existencias, y recomienda que las reposiciones sean consideradas gastos del ejercicio, en lugar de utilizar el clásico método de las amortizaciones.

Para los fondos propios, se establecen detalles distintos según se trate de propietarios individuales, sociedades o grupos de sociedades.



**CUADRO Nº 43**  
**BALANCE DE SITUACIÓN DEL USALI**

<b>ACTIVO</b>	<b>Ejercicio N</b>	<b>Ejercicio N-1</b>
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>		
<i>Tesorería</i>		
Bancos c/c		
Depósitos bancarios		
Inversiones temporales de tesorería		
<i>Inversiones financieras temporales</i>		
<i>Deudores</i>		
Clientes		
Efectos a cobrar		
Créditos a largo plazo con vencimiento a corto plazo		
Otros		
Menos: provisión por insolvencias		
<i>Inventarios</i>		
<i>Gastos anticipados</i>		
<i>Impuestos diferidos (corrientes)</i>		
<i>Otros</i>		
Total activo circulante		
<i>Créditos a largo plazo</i>		
<b>INMOVILIZADO</b>		
Terrenos		
Construcciones y construcciones en suelo ajeno		
Instalaciones e instalaciones en edificios		
Alquilados		
Construcciones en curso		
Mobiliario y equipos		
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes		
Menos: amortización acumulada		
<b>Otros activos</b>		
Fondo de comercio		
Fianzas y depósitos		
Gastos financieros diferidos		
Impuestos diferidos (no corrientes)		
Otros		
<b>Total activo</b>		

**CUADRO Nº 43 (continuación)**

<b>PASIVO Y NETO</b>	<b>Ejercicio N</b>	<b>Ejercicio N-1</b>
<b>PASIVO CIRCULANTE</b>		
<i>Efectos a pagar</i>		
<i>Proveedores</i>		
<i>Impuestos federales a pagar</i>		
<i>Impuestos diferidos (corrientes)</i>		
<i>Provisiones de gastos</i>		
<i>Anticipos recibidos</i>		
<i>Deudas a largo plazo con vencimiento a corto plazo</i>		
<i>Otros</i>		
<b>DEUDAS A LARGO PLAZO</b>		
<i>Hipotecas y otros pasivos similares</i>		
<i>Acreedores por arrendamientos financiero</i>		
<b>Otras deudas a largo plazo</b>		
<b>Impuestos diferidos (no corrientes)</b>		
<b>Provisiones y contingencias</b>		
<b>FONDOS PROPIOS</b>		
<b>Total pasivo y neto</b>		

En cuanto a la cuenta de resultados externa, ofrece dos modelos, uno abreviado y otro normal, presentadas en forma de lista. Ambos modelos son relativamente sencillos, existiendo una información analítica mucho más detallada destinada sólo a usuarios internos (ver apartado 2.3.). El formato normal para usuarios externos es el que aparece en el siguiente cuadro nº 44:

**CUADRO Nº 44**  
**CUENTA DE RESULTADOS DEL USALI**

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<b>INGRESOS</b>		
Habitaciones		
Alimentos		
Bebida		
Telecomunicaciones		
Garaje y aparcamiento		
Otros departamentos operacionales		
Alquileres y otros ingresos		
Total ingresos		
<b>COSTES Y GASTOS</b>		
Habitaciones		
Alimentos		
Bebidas		
Telecomunicaciones		
Garaje y aparcamiento		
Otros departamentos operacionales		
Administrativos y generales		
Recursos humanos		
Sistemas de información		
Seguridad		
Marketing		
Honorarios de franquicias		
Transporte		
Reparaciones y conservación		
Costes por servicios varios		
Honorarios de dirección		
Alquileres, seguros y tasas		
Gastos financieros		
Amortizaciones y provisiones		
Total gastos y costes		
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>		
<b>IMPUESTOS</b>		
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		

También se ofrecen el estado de *Cash Flow*, distinguiendo: *Cash Flow* de las actividades operacionales, *Cash Flow* de operaciones con el inmovilizado y *Cash Flow* de operaciones financieras.

Los estados financieros anteriores deberán ir acompañados de notas aclaratorias a los mismos. Las notas son ilimitadas, aunque el USALI enumera las imprescindibles.

### 2.3. Proceso interno de determinación de los resultados

La novedad más importante del USALI es el proceso interno de determinación de los resultados, formalizado en una cuenta general de resultados y en una serie de documentos analíticos complementarios que permiten calcular resultados de cada uno de los centros donde se desarrollan las actividades operacionales, esto es, generadoras de ingresos.

El proceso general de cálculo se va realizando de forma escalonada, calculando resultados intermedios, en el siguiente orden<sup>242</sup>:

- 1º. Primero se calculan los resultados obtenidos en cada una de las actividades operacionales.
- 2º. En segundo lugar calcula el resultado total antes de gastos fijos y canon por dirección.
- 3º. Se calcula el resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos.
- 4º. A continuación se restan los gastos financieros, calculándose el resultado antes de amortizaciones e impuestos.
- 5º. Después de restar las dotaciones a las amortizaciones y provisiones, se calcula el resultado antes de impuestos.
- 6º. Y restando éstos últimos, el resultado neto del ejercicio.

El funcionamiento del modelo está basado en la premisa de que la actividad hotelera se caracteriza por la prestación conjunta de una serie de servicios claramente diferenciados, que participan individualmente en la rentabilidad del hotel. En la estructura organizativa del hotel, cada uno de estos servicios se identifica con un área de responsabilidad.

---

<sup>242</sup> Puede verse: VEUTHEY MARTÍNEZ, E.: *El "Uniform System of Accounts for Hotels"*. Curso Superior sobre Gerencia y Dirección Hotelera, ICE de la Universidad Politécnica de Madrid, 1989.

Cada una de estas áreas constituye un centro de beneficios que goza de una gran independencia en cuanto a control y toma de decisiones, y constituye la base del modelo.

El “sistema” clasifica los costes en directos e indirectos en relación con cada uno de los centros de responsabilidad en que divide su actividad, existiendo dos tipos de centros, o departamentos en su propia terminología:

- a) Los departamentos operacionales (*Operating Departments*).
- b) Los departamentos funcionales o centros de costes.

En los primeros se desarrollan las actividades productoras de ingresos, y su número dependerá de las necesidades del hotel, el *Uniform System*, enumera las siguientes:

- Habitaciones
- Alimentos<sup>243</sup>
- Bebidas
- Telecomunicaciones<sup>244</sup>
- Lavandería de clientes
- Garaje y aparcamiento
- Campo de golf
- Tienda de golf

---

<sup>243</sup> Los departamentos “Alimentos” y “Bebidas”, alternativamente, y según las distintas ediciones revisadas del *Uniform System*, se han configurado como uno a dos centros, en la última edición aparecen como dos departamentos.

Algo parecido ha ocurrido con el departamento dedicado a “Juegos de azar” (casino, bingo...) que ha ido apareciendo y desapareciendo como actividad operacional según las distintas ediciones. En la actual edición aparece como una actividad secundaria, que forma parte del entretenimiento de los clientes alojados. En la edición de 1986 no aparecía por considerar que si las explotaciones de un casino y un hotel se daban conjuntamente, probablemente sea el casino la actividad principal, y la explotación hotelera una actividad secundaria.

<sup>244</sup> Teléfono en ediciones anteriores.

- Centro de salud
- Piscina
- Club de tenis
- Tienda de tenis
- Otros departamentos operacionales
- Alquileres y otros ingresos.

Cada una de estas actividades se comporta como centro de beneficio donde se acumulan los ingresos de la actividad y los costes directos de la misma, salvo “Alquileres y otros ingresos” que se configura exclusivamente como un centro de ingresos.

Por lo tanto, el análisis de explotación de cada centro se realiza solamente en términos de margen sobre costes directos; no considerando como propios de los departamentos operacionales los costes de explotación comunes a varios centros (gastos operacionales no distribuibles), que se imputan globalmente a la cuenta de resultados.

El USALI evita, con carácter general la distribución de estos costes indirectos de explotación, alegando que en la generalidad de los casos su distribución sería arbitraria y convencional, y por tanto escasamente relevante a efectos de análisis y control de gestión.

Los costes de explotación comunes a varias actividades operacionales, se acumulan en los siguientes centros de coste:

- Administración y gastos generales.
- Sistema de información
- Recursos humanos
- Seguridad
- Marketing

- Coste de la franquicia
- Transporte
- Mantenimiento y reparaciones
- Coste de servicios públicos

En los cuadros 45, 46 y 47 que aparecen a continuación, esquematizamos el funcionamiento del sistema, presentando el proceso de cálculo de los márgenes sobre costes directos de los departamentos operacionales, el proceso de acumulación de costes indirectos en los departamentos funcionales y la cuenta general de resultados:



**CUADRO Nº 45**  
**MÁRGENES DE LOS DEPARTAMENTOS OPERACIONALES**



357

FUENTE: Elaboración propia

**CUADRO Nº 46**  
**GASTOS DE LAS ACTIVIDADES FUNCIONALES**  
**(Centros de coste)**



FUENTE: Elaboración propia

**CUADRO Nº 47**  
**CUENTA GENERAL DE RESULTADOS**

	Ingresos netos	Coste de ventas	Gastos de personal	Otros gastos	Resultado
<b>Actividades operacionales:</b>					
Habitaciones					
Alimentos					
Bebidas					
Telecomunicaciones					
Garaje y aparcamiento					
Lavandería de clientes					
Campo de golf					
Piscina					
.....					
Alquileres y otros ingresos					
<b>MARGEN DEPARTAMENTOS OPERACIONALES</b>					
<b>- Gastos operacionales sin distribuir</b>					
Administrativos y generales					
Sistema de información					
Recursos humanos					
Seguridad					
Marketing					
Coste de la franquicia					
Transporte					
Mantenimiento y reparaciones					
Suministros ( <i>Utility Cost</i> )					
Total gastos operacionales sin distribuir					
<b>TOTALES</b>					
<b>RESULTADO ANTES DE GASTOS FIJOS Y CANON POR DIRECCIÓN</b>					
Canon por dirección					
Alquileres, seguros y tributos					
<b>RESULTADO ANTES DE INTERESES, AMORTIZACIONES E IMPUESTOS</b>					
Gastos financieros					
<b>RESULTADO ANTES DE AMORTIZACIONES E IMPUESTOS</b>					
Amortizaciones y provisiones					
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTO</b>					
Impuestos					
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>					

Como podemos observar en la cuenta general de resultados se realiza una doble clasificación de los costes: por departamentos y por naturaleza, lo que hace posible un doble análisis: funcional y por naturaleza.

### 2.3.1. Cálculo de los márgenes de los departamentos operacionales

El primer nivel de determinación y análisis de resultados consiste en determinar el margen obtenido en cada una de las actividades que se desarrollan en los departamentos operacionales, enfrentando para ello los ingresos netos de la actividad con los costes específicos de la misma, distinguiendo:

- El coste de ventas
- Los gastos de personal y
- Los restantes gastos directamente relacionados con la actividad.

La estructura básica de los estados analíticos que el USALI establece para cada una de estas actividades operacionales, es la siguiente:

Ingresos netos del departamento
- Coste de ventas
<b>MARGEN BRUTO DEL DEPARTAMENTO</b>
- Gastos de personal
- Otros gastos directos
<b>MARGEN NETO DEL DEPARTAMENTO</b>

Para las actividades que prestan un servicio “puro”, como es el caso de Habitaciones, se suprime el cálculo de margen bruto, calculando directamente el resultado de la actividad.

A continuación incluimos alguno de estos estados analíticos, concretamente los de los departamentos de Habitaciones, Alimentos y Bebidas, por considerar que son las actividades básicas para cualquier hotel, y las de Telecomunicaciones y Lavandería de Clientes, porque aunque se trata de actividades complementarias, las encontramos

prácticamente en todos los hoteles y presentan como peculiaridad el ser centros mixtos, ya que prestan servicios a los clientes y al mismo tiempo al propio hotel. Las restantes actividades: garaje, piscina, campo de golf... son actividades menos generalizadas en la hotelería, y por otro lado, sus estados analíticos no son muy distintos a los analizados.

#### **2.3.1.1. Cálculo del resultado del departamento “Habitaciones”**

En este centro se incluyen todos los ingresos y los gastos provenientes de las habitaciones y salones para convenciones y conferencias (excluyendo banquetes).

Al ser una actividad puramente de servicios, el esquema del cálculo del margen neto se simplifica al eliminar el concepto “coste de ventas” y consecuentemente el “margen bruto”.

El estado analítico propuesto por el USALI es el que aparece a continuación (cuadro 48):

**CUADRO Nº 48**

<b>HABITACIONES</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS</b> Clientes individuales Empresas Grupos Personal de líneas aéreas Otros  Total ingresos  <b>- Descuentos</b>  <b>INGRESOS NETOS</b> <b>- GASTOS</b> Sueldos y salarios Complementos salariales Total gastos de personal  Otros gastos: Televisión por cable/satélite/vídeo Comisiones a terceros Contrata de limpieza Transporte de clientes Lavandería y limpieza en seco Lencería Telecomunicaciones Otros servicios Reservas Formación Uniformes Otros Total otros gastos  <b>TOTAL GASTOS</b>  <b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

Como podemos observar, los ingresos de las habitaciones están clasificados por tipo de clientes.

Entre los gastos de personal imputables a esta actividad se incluye: dirección del departamento, personal de recepción y conserjería (incluyendo

reservas, portería y botones) personal de pisos (gobernanta, camareras, lenceras y encargadas de pisos). También se incluye la comida y bebida consumida por el personal del departamento, valorada al coste.

Los gastos de lavandería y limpieza en seco incluyen los gastos de este servicio cuando estén externalizados, en la parte que corresponda a este departamento (limpieza de la ropa utilizada en habitaciones, incluidas cortinas, alfombras, tapicerías...). Para los trabajos de limpieza realizados por la lavandería del propio hotel, caso de que disponga de ella, véase en el cuadro nº 53 el centro de costes "Lavandería general".

En "otros servicios" se incluyen, entre otros, el consumo de material de limpieza y los productos de acogida colocados en las habitaciones para ser consumidos por los clientes.

#### **2.3.1.2. Cálculo del resultado de los departamentos "Alimentos" y "Bebidas"**

El análisis de estas actividades se realiza sobre la base de la naturaleza de los artículos vendidos (alimentos y bebidas) y no por los lugares de venta (restaurante, cafetería, bar, servicio de habitaciones y banquetes). Aunque según indica el USALI es aconsejable realizar un doble análisis: por la naturaleza de los artículos y por puntos de ventas.

Esta posibilidad mejora el modelo, ya que para los hoteles es realmente importante analizar la rentabilidad de cada uno de esos puntos de venta, pues la relación ingresos/consumo de alimentos y bebidas no es la misma en el restaurante, en la cafetería o en la celebración de banquetes.

Los numerosos costes, e incluso ingresos, compartidos por los centros “Alimentos” y “Bebidas” serán repartidos entre ambos, aunque el *Uniform System* no explica el criterio para llevarlo a cabo esta distribución.

En ediciones anteriores del Sistema Uniforme de Contabilidad para Hoteles (USAH), se ofrecía la posibilidad de elaborar un sólo informe para los dos centros, determinando un margen bruto sobre ventas para “Alimentos” y otro para “Bebidas” y, añadiendo una tercera columna al informe, un margen neto conjunto para ambos departamentos.

Realizando dos informes analíticos por separado, que es lo que se hace en la última edición del Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento (USALI), podemos observar que ambos son muy similares (véanse cuadros 49 y 50, por lo que los comentarios realizados para el departamento “Alimentos” nos puede servir para el de “Bebidas”.

Para el calculado del coste de ventas de los alimentos, se deduce del coste de los alimentos consumidos, el coste de la comida del personal, que será cargado como coste de personal de los departamentos correspondientes y el coste de los alimentos transferidos a “Bebidas” (naranjas, limones, aceitunas y otros aperitivos, o bocadillos y otra comida rápida preparada en la cafetería). A lo que hay que sumar las bebidas transferidas a “Alimentos” (por ejemplo, vinos y licores utilizados en la cocina para preparar salsas, sopas y entradas).

En el apartado “otros ingresos” se incluyen ingresos no relacionados directamente con la venta de alimentos, como son alquileres de salones del hotel, cargos a los clientes por música, flores y decoración especial para banquetes y celebraciones, así como la venta de entradas a espectáculos y otros eventos organizados por el hotel.



En cuanto a los gastos de personal imputables a esta actividad, se incluyen la dirección del departamento, el personal del restaurante (cajeros incluidos), de la cocina, *office*, servicio de habitaciones, economato, etc., y la parte correspondiente al personal dedicado a la limpieza y conservación de la lencería, imputado también, en parte, a la actividad de alojamiento.

En el apartado "otros gastos" vemos que está incluido el coste de la vajilla, cubertería, cristalería, etc., elementos que por tener una vida útil superior a un año (2-3 años) es más corriente verlos como inmovilizado y por tanto amortizable. La causa de no tratar a estos elementos como inmovilizado amortizable puede estar en el hecho de que todas las amortizaciones son consideradas como costes operacionales no distribuibles e imputados a la cuenta general de resultados, en tanto que de esta forma, es un coste directo del departamento donde se utiliza.

Ofrecemos a continuación los estados analíticos propuestos por el USALI para estos departamentos.

**CUADRO Nº 49**

<b>ALIMENTOS</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS TOTALES (a+b)</b>	
<b>INGRESOS (a)</b>	
<b>- DESCUENTOS</b>	
<b>INGRESOS NETOS</b>	
<b>- COSTE DE VENTAS</b>	
Coste de los alimentos consumidos	
Menos: Coste de la comida del personal	
Menos: Alimentos transferidos a "Bebidas"	
Mas: Bebidas transferidas a "Alimentos"	
Coste neto de ventas alimentos	
Otros costes de ventas	
Total coste neto de ventas	
<b>MARGEN BRUTO EN VENTA DE ALIMENTOS</b>	
<b>OTROS INGRESOS (b)</b>	
Habitaciones alquiladas para reuniones	
Ingresos varios de banquetes	
Cargos varios a clientes	
Total otros ingresos	
<b>MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS</b>	
<b>- GASTOS</b>	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería	
Servicios contratados	
Lavandería y limpieza en seco	
Permisos y licencias	
Gastos varios de banquetes	
Música y animación	
Otros servicios	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
<b>TOTAL GASTOS</b>	
<b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

**CUADRO Nº 50**

<b>BEBIDAS</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS TOTALES (a+b)</b>	
<b>INGRESOS (a)</b>	
<b>- DESCUENTOS</b>	
<b>INGRESOS NETOS</b>	
<b>- COSTE DE VENTAS</b>	
Coste de la bebida consumida	
Menos: Bebidas transferidas a "Alimentos"	
Más: Alimentos transferidos a "Bebidas"	
Coste neto de ventas de bebidas	
Otros costes de ventas	
Total coste neto de ventas	
<b>MARGEN BRUTO EN VENTA DE BEBIDAS</b>	
<b>OTROS INGRESOS (b)</b>	
Cubiertos	
Cargos varios a clientes	
Total otros ingresos	
<b>MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS</b>	
<b>- GASTOS</b>	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería	
Servicios contratados	
Aperitivos	
Lavandería y limpieza en seco	
Permisos y licencias	
Gastos varios de banquetes	
Música y animación	
Otros servicios	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
<b>TOTAL GASTOS</b>	
<b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

### **2.3.1.3. Cálculo de los resultados del departamento “Telecomunicaciones”**

Se recogen como propios de esta actividad los ingresos derivados de la utilización, por los clientes, del servicio telefónico, télex, fax, módem y otros medios de comunicación, así como las comisiones recibidas por las cabinas telefónicas ubicadas en el recinto del hotel.

Para determinar el margen bruto del servicio, se resta a los ingresos anteriores el “coste de las llamadas” que incluye la facturación total de la compañía telefónica (llamadas y cuotas de abono), menos el coste de las llamadas (u otros servicios) realizadas por el propio hotel que puedan ser localizadas en los distintos departamentos.

El coste de los sistemas automáticos de comunicación interna, si existen, no se incluirá en el “coste de las llamadas”, sino que será considerado como un coste común de todos los departamentos operacionales a imputar al centro de costes donde se acumulan los gastos administrativos y generales.

Para el cálculo del resultado neto, se restan al margen bruto los gastos del personal adscrito al servicio y otros gastos directos de la actividad.

Al ser un centro mixto que factura a clientes y es utilizado por otros departamentos del hotel, tiene un tratamiento algo diferente a los restantes departamentos operacionales, pues no es enteramente un centro de ingresos con sus costes correspondientes, sino que más bien se comporta como un centro de costes con ingresos compensatorios.

El estado analítico propuesto por el USALI es el que aparece a continuación (cuadro 51):

**CUADRO Nº 51**

<b>TELÉCOMUNICACIONES</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS</b>	
<b>- DESCUENTOS</b>	
<b>INGRESOS NETOS</b>	
<b>- COSTE DE LAS LLAMADAS</b>	
Locales	
A larga distancia	
Otros	
Total coste de las llamadas	
<b>MARGEN BRUTO DEL SERVICIO</b>	
<b>- GASTOS</b>	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Contrato del servicio	
Material de oficina	
Telecomunicaciones	
Formación	
Otros	
Total otros gastos	
<b>TOTAL GASTOS</b>	
<b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

#### 2.3.1.4. Los estados contables de Lavandería

En el USALI se establecen dos estados contables para la actividad de lavado de ropa de clientes (véanse cuadros 52 y 54), uno cuando existe un centro diferenciado dedicado exclusivamente al lavado de ropa de clientes,

y otro estado cuando existe una sola lavandería en el hotel, utilizable tanto para lavar la ropa de los clientes, como para el uso interno del hotel.

Si existen efectivamente dos lavanderías diferentes, es más sencillo el control de costes de ambas, y la dedicada a los clientes se comporta como un centro de ingresos con sus costes correspondientes, realizándose en este caso un estado contable como el que aparece en el cuadro nº 52.

**CUADRO Nº 52**

<b>LAVANDERÍA – CLIENTES (1)</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS BRUTOS</b>	
<b>- DESCUENTOS</b>	
<b>INGRESOS NETOS</b>	
<b>- GASTOS</b>	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Servicios contratados	
Productos de lavado	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
<b>TOTAL GASTOS</b>	
<b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

Los ingresos brutos son los provenientes del lavado de ropa a clientes y de otros posibles trabajos externos realizados por la lavandería.

En el caso de que el hotel envíe la ropa de clientes a una lavandería externa, y reciba por ello una comisión, esta deberá incluirse en el centro de ingresos "Alquileres y otros ingresos".

Cuando existe una única lavandería general, tanto para servicios externos como internos, que es lo más frecuente, ésta se configura como un centro de costes, que posteriormente subreparte sus costes entre los departamentos a los que presta servicios.

El estado analítico propuesto por el USALI para este centro de costes es el que aparece a continuación (cuadro 53):

**CUADRO Nº 53**

<b>LAVANDERÍA GENERAL</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>GASTOS DE PERSONAL</b>	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
<b>OTROS GASTOS</b>	
Productos de lavado	
Contrato de servicios	
Material de oficina	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
<b>TOTAL GASTOS</b>	
<b>A DEDUCIR:</b>	
Lavado de ropa de clientes y otros	
Lavado de ropa de concesionarios	
<b>COSTE DE LA LAVANDERÍA</b>	
<b>IMPUTACIONES A:</b>	
Habitaciones	
Alimentos	
Bebidas	
Piscina	
Centro de salud	
Otros departamentos operacionales	
Total	

Como podemos apreciar, se cargan como propios de la lavandería algunos costes específicos de la actividad (personal, detergentes...) pero no así otros, también muy relacionados con la misma, como son el consumo de agua o energía, que se consideran gastos generales no distribuibles.

Del total de los gastos de la lavandería, se deducen dos porcentajes fijos: uno en concepto de coste del lavado de la ropa de clientes y el otro por el lavado de ropa a concesionarios (arrendadores de la explotación de determinados servicios prestados en el hotel, como peluquerías, salón de belleza, saunas, etc.).

Realizadas estas deducciones, queda determinado el coste específico de la lavandería interna, que es repartido entre los departamentos operacionales a los que presta servicio (habitaciones, alimentos, bebidas, piscina...).

En este caso (existencia de una lavandería única) el estado de resultados del lavado de ropa a clientes quedaría:

**CUADRO Nº 54**

<b>LAVANDERÍA – CLIENTES (2)</b>	<b>Ejercicio N</b>
<b>INGRESOS BRUTOS</b>	
<b>- DESCUENTOS</b>	
<b>INGRESOS NETOS</b>	
<b>- COSTE OPERACIONAL</b>	
<b>RESULTADO DEL DEPARTAMENTO</b>	

Siendo el coste operacional el porcentaje fijo estimado de los costes totales de la lavandería general del hotel, a que hemos hecho referencia.



Como hemos podido apreciar, el tratamiento que el USALI da a la lavandería no coincide con el modelo general, en que se evita todo reparto de costes indirectos por considerarlo arbitrario, porque los costes de la lavandería interna son transferidos a centros operacionales.

#### **2.3.1.5. Estados contables de otros centros generadores de ingresos**

Ya hemos comentado que el USALI, además del cálculo individualizado de los resultados obtenidos para cada uno de los centros operacionales, crea un centro de ingresos, al que denomina “Alquileres y otros ingresos” donde se acumulan los siguientes ingresos:

- Los procedentes de ingresos por arrendamiento, en general (alquiler de locales propiedad del hotel para distintos usos: *clubs*, oficinas, tiendas, etc.).
- Los ingresos procedentes de los concesionarios, esto es, espacios ubicados en el recinto del hotel y subcontratados a terceros para la prestación de servicios que forman parte de la oferta hotelera, como tiendas de regalo, salones de belleza, peluquerías, centros de salud, gimnasios, etc., pero que no suelen ser explotados directamente por el hotel.
- Los ingresos de comisiones recibidas por: alquiler de coches, películas de vídeo, máquinas expendedoras, juegos recreativos, etc.

#### **2.4. Cálculo del resultado antes de gastos fijos y canon por dirección**

Una vez calculado el margen sobre costes directos de cada uno de los departamentos operacionales, se pasa a calcular, de forma conjunta

para todo el hotel, el resultado antes de gastos fijos y canon por dirección (véase cuadro nº 47), para ello se resta al margen sobre costes directos de los departamentos operacionales, los gastos de explotación comunes a todas ellas, que previamente se han acumulado en los distintos centros de costes (administrativos y generales, proceso de datos, recursos humanos, etc.).

El resultado obtenido, que podríamos denominar resultado bruto de explotación (resultado antes de gastos fijos y canon por dirección, si traducimos literalmente) es una cifra clave en el análisis del resultado conjunto del hotel, pues deja fuera de su cálculo todos aquellos gastos que pueden variar según el tipo de financiación, el régimen de explotación (en propiedad, en arrendamiento, en *management*, etc.) o el régimen fiscal de cada país. Basándose en esta cifra se establecen las comparaciones de eficiencia interna entre hoteles, cumpliéndose así uno de los objetivos del USALI: "posibilitar, mediante un modelo uniforme y estandarizado, las comparaciones entre distintos hoteles y grupos de hoteles, aun cuando estén operando con distinto régimen de explotación, o estén localizados en diferentes países".

Por otra parte, los gastos incluidos en el cálculo del resultado bruto de explotación, son aquéllos sobre los cuales el director del hotel tiene, generalmente, poder de decisión o control, control que no suele tener sobre los que se excluyen, por tanto dicha cifra viene a medir, de forma sintética, la buena o mala gestión del director.

## 2.5. Cálculo del resultado antes de impuestos y resultado neto del período

Para calcular el resultado antes de impuestos se restan al resultado bruto de explotación los restantes gastos aun no deducidos, es decir:

- Canon por dirección.
- Alquileres, seguros y tributos.
- Intereses.
- Amortizaciones.

Estos gastos se van restando de forma escalonada, y en el orden dado, para ir calculando resultados intermedios.

El canon por dirección (*management fees*), recoge el importa pagado por los hoteles pertenecientes a cadenas u otras agrupaciones hoteleras, en concepto de dirección, gestión, etc., en función del tipo de contrato firmado. No forma parte del cálculo del resultado bruto de explotación, para hacer comparables los resultados de los hoteles con independencia de estar en régimen de propiedad, de gestión, de dirección, etc.

Los alquileres se corresponden con el del edificio, mobiliario, instalaciones, etc., es decir activos que darían lugar a amortizaciones, caso de ser propiedad del hotel, por eso no se incluyen en el cálculo del resultado bruto de explotación (como las amortizaciones), para hacer comparables los resultados de los hoteles con independencia de estar en régimen de propiedad o de arrendamiento.

En cuanto a los seguros, se refiere al seguro del edificio, mobiliario e instalaciones en general, no formando parte del cálculo del resultado bruto de explotación por las razones ya aludidas.

Los tributos aquí incluidos, se refieren a impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles y a tasas y servicios municipales. No incluye los impuestos indirectos ni el impuesto sobre beneficios.

Los intereses se han excluido del resultado bruto de explotación, como es lógico, ya que los mismos dependen de la estructura financiera de cada hotel. Por su incorporación a resultados antes que las amortizaciones, deducimos que el USALI da preferencia al concepto de *cash-flow* (como recursos generados) sobre el resultado económico.

Las amortizaciones son el último gasto deducido, antes del impuesto sobre beneficios, incluyendo las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial, pero no la de los gastos de establecimiento, que son considerados gasto del ejercicio, ni tampoco la amortización del pequeño inmovilizado (vajilla, loza, cubertería, lencería, etc.), cuyo coste es imputado a los departamentos operacionales “Alimentos” y “Bebidas”, según ya vimos.

La razón de que las amortizaciones queden excluidas del cálculo del resultado bruto de explotación son las mismas por las que no se incluye el alquiler; y la posible razón de su incorporación a resultados después de los gastos financieros ya ha sido comentada.

Y por último, al resultado antes de impuestos se le restan al impuesto sobre el beneficio, y se obtiene el resultado final del período.

## **2.6. Otros puntos a destacar del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry***

En el modelo propuesto por el USALI, los estados contables externos e internos van acompañados de una serie de ratios y estadísticas que posibilitan el análisis económico y financiero, entre ellos se encuentran los clásicos ratios de liquidez, endeudamiento, rotaciones y los de rentabilidad, y en la última edición se dan instrucciones para el cálculo del umbral de rentabilidad. Además de los ratios generales, se incluyen ratios propios de la actividad desarrollada en los principales centros operacionales.

A título de ejemplo, acompañando al estado analítico de “Habitaciones”, se incluyen una serie de ratios que tratan de medir:

- El grado de ocupación de las habitaciones.
- La estancia media.
- La tarifa media diaria.

Todos ellos calculados para cada tipo de clientes.

Y acompañando a los estados analíticos de “Alimentos” y “Bebidas”, se incluyen ratios que tratan de medir el grado de ocupación de los distintos puntos de venta: restaurante, banquetes y servicio de habitaciones, el precio medio por cubierto y la rotación del almacén.

También se recogen en el modelo una serie de recomendaciones sobre:

*A) Elaboración de los estados contables para hoteles que operan en régimen de management.*

Como los hoteles explotados en régimen de *management* pueden tener dudas sobre la preparación de los estados financieros, y con el fin de evitar duplicaciones en el balance de la empresa propietaria y la empresa explotadora, el USALI establece una serie de recomendaciones con carácter general, y ofrece un modelo de balance para la empresa explotadora, aunque los activos y pasivos que figuran en el mismo siempre van a depender del tipo de contrato firmado.

Generalmente la empresa propietaria del hotel se reserva la responsabilidad y contabilización de los activos fijos y los recursos permanentes, siendo responsable la empresa explotadora del fondo de maniobra.

En todo caso, en la contabilidad de la empresa explotadora del hotel figurará la cuenta "Control propiedad" donde se reflejarán las operaciones realizadas entre ambas. Por ejemplo, dicha cuenta se cargará por los pagos realizados por cuenta del propietario, y se abonará por los beneficios transferidos.

*B) Presupuestos*

Se dan una serie de recomendaciones sobre la realización y el seguimiento del presupuesto de un hotel, describiendo las etapas de que consta su preparación:

- Análisis del entorno
- Elaboración propiamente dicha y
- Evaluación y control.

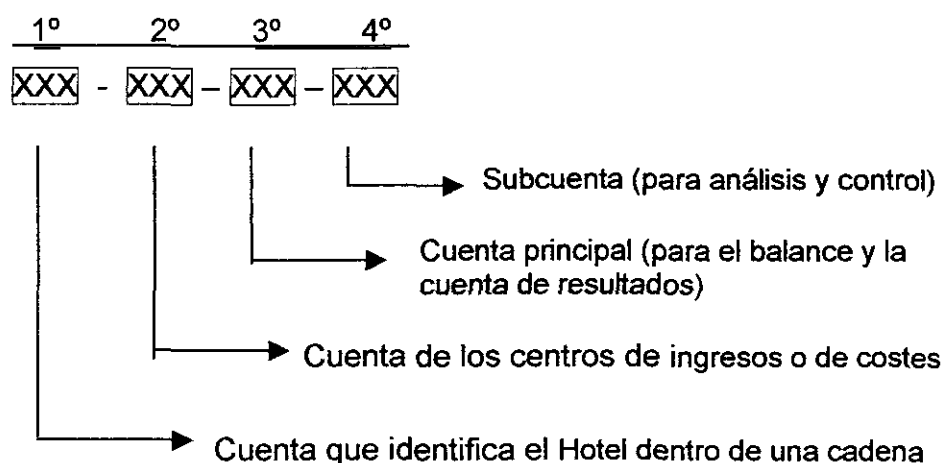
Presenta modelos para la elaboración de los estados financieros previsiones, el presupuesto por departamentos y el presupuesto de tesorería.

C) *Lista de cuentas*

El USALI ofrece una lista de cuentas debidamente codificada. El tratamiento informático de la información contable facilitará el establecimiento de un detallado sistema de cuentas y subcuentas con una doble codificación: financiera y analítica.

El sistema deberá adaptarse tanto a las cadenas hoteleras que tengan que presentar estados financieros consolidados, como a pequeños hoteles independientes, por lo que su codificación será lo suficientemente flexible como para adaptarse a cualquier circunstancia.

El siguiente ejemplo muestra un sistema de codificación con doce dígitos, que puede ser simplificado para pequeños hoteles:



En el ANEXO nº 3 reproducimos la lista de cuentas propuesta por el USALI.

## 2.7. Ventajas y limitaciones del modelo

Como ventajas del modelo propuesto por el Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento están las siguientes:

- a) La detallada información por centros que permite una gestión por responsabilidades, puesto que cada centro se identifica con un área de responsabilidad en la que se acumulan los ingresos y los costes controlables por el responsable de dicho centro.

El responsable de cada centro informará a la dirección del hotel sobre los indicadores de gestión de su departamento.

A cada *manager* se le va a juzgar por los ingresos y costes que están bajo su control.

- b) La estructura organizativa descrita permite una competencia entre los distintos departamentos del hotel, o entre idénticos departamentos de otros hoteles de la cadena, que puede contribuir a mejorar la rentabilidad conjunta del hotel.

Como limitaciones del modelo, encontramos las siguientes:

- a) Sus limitaciones más importantes están también en la organización departamental: Se realiza un análisis demasiado pormenorizado de los departamentos, olvidándonos, en cierta medida del hotel como un todo. Como dicen Chin y Toye: ¿dejan los árboles ver el bosque?<sup>245</sup>.

El modelo puede propiciar que los responsables de los departamentos actúen en beneficio propio (mejorar los



resultados de “su” departamento) sin preocuparse por los resultados del hotel. Por ejemplo ¿aceptaría el responsable del departamento “Alimentos” una acción de marketing consistente en realizar ofertas especiales en el restaurante, a los clientes que contrataran varias noches de alojamiento? De aceptarlo, podría suceder que mejoraran los resultados del departamento “Habitaciones” (y del hotel en su conjunto) empeorando los de “su” departamento.

En resumen, la estructura departamental descrita no fomenta la sinergia entre los departamentos para optimizar el beneficio de toda la entidad.

- b) En el calculo de los resultados por departamentos no se incluyen costes claramente relacionados con las actividades desarrolladas en los mismos, y que deberían estar bajo el control de su responsable, como por ejemplo los de mantenimiento. O los de *marketing*, cuya influencia en la obtención de los ingresos del departamento es muy clara.
- c) La tendencia cada vez más generalizada de los hoteles, a externalizar actividades complementarias (lavandería, gimnasio...) o no tan complementarias (restaurante) con la consiguiente transformación de costes fijos en variables, no está contemplada en el modelo.

---

<sup>245</sup> CHIN, J. Y TOYE, P.: *A five star accounting system for hotel industry*. Accounting & Bussines nº 1, febrero 1999, p. 27.

Tampoco se contempla, la tendencia de las cadenas hoteleras a centralizar todas las actividades posibles, limitando la capacidad para tomar de decisiones por la dirección del hotel.

### **3. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN FRANCIA: UN EJEMPLO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EUROPEO-CONTINENTAL**

Una característica de la planificación contable francesa, ha sido la adaptación del Plan Contable General a los distintos sectores de actividad económica. Las adaptaciones sectoriales se autorizaron por una ley de 28 de diciembre de 1959 y se hicieron operativas a partir de un decreto de 13 de abril de 1962 que estableció la composición de los comités profesionales encargados de elaborar los *Planes Contables Profesionales*, que es como se denominarían las adaptaciones sectoriales.

En aplicación de dicha ley, se realizaron más de un centenar de adaptaciones del Plan Contable General 1957, algunas de las cuales fueron adaptaciones completas y otras simples recomendaciones sobre distintos aspectos contables.

Una de las adaptaciones realizadas fue el Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera (*Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôtelière*), aprobado por decreto de 9 de octubre de 1970.

El 27 abril de 1982 fue aprobado por decreto del Ministerio de Economía y Finanzas el vigente Plan Contable General con la finalidad de incorporar los cambios necesarios para adaptarse a la Cuarta Directiva de la Comunidad Europea.

En el Plan de 1982 se recogieron muchas de las innovaciones que se habían ido incorporando a los *Planes Contables Profesionales* durante los años anteriores y los aspectos conceptuales más relevantes de la Cuarta Directiva, destacando especialmente el concepto de imagen fiel, concepto que

se sumó al ya tradicional de *régularité* y *sincérité* de la normalización contable francesa.

Por indicación del decreto que aprobó el Plan Contable General (artículo 4 del decreto de 27 de abril de 1982), los Planes Contables Profesionales que estuvieran vigentes en ese momento, debían ser revisados y adaptados al nuevo Plan. En cumplimiento de esta obligación, el decreto de 25 de enero de 1984, modificado en parte por el decreto de 9 de diciembre de 1986, aprueba el nuevo Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera.

Al ser una adaptación sectorial, la estructura del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera está totalmente subordinada a la del Plan Contable General. Así podemos leerlo en la introducción del decreto de 25 de enero de 1984 que aprueba el citado Plan Profesional:

*El Comité de Normalización encargado de la adaptación de los planes profesionales a las disposiciones del Plan Contable General de 1982 ha estimado necesario presentar un plan de cuentas que ponga en evidencia las particularidades de contabilización de ciertas operaciones características de la actividad hotelera, pero siempre dentro de los límites establecidos por las cuentas obligatorias del sistema base, aunque si estas fueran insuficientes para registrar con claridad todas sus operaciones, se podrán abrir todas las subcuentas necesarias, especialmente si se refieren a cuentas facultativas.*

Subrayamos que no puede introducirse ninguna modificación que altere los principios generales del Plan Contable General, la organización de la contabilidad, las normas contables, la terminología y funcionamiento de las cuentas obligatorias y los documentos de síntesis.

Luego, a la hora de explicar la estructura general o el funcionamiento del Plan Profesional, tendremos que remitirnos constantemente al modelo de referencia.

Las modificaciones del Plan Profesional respecto al Plan Contable General son muy limitadas, circunscribiéndose a:

1. Cambios de denominación o introducción de cuentas nuevas, en dos sentidos:
  - Introducción de cuentas nuevas para las operaciones propias del sector, al mismo nivel que las cuentas obligatorias.
  - Subdivisiones de las cuentas obligatorias.
2. Determinación del tratamiento contable de las operaciones específicas del sector.

### **3.1. Estructura del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera**

Teniendo en cuenta las precisiones anteriores, la estructura del Plan Contable Profesional de Industria Hotelera coincide con la del Plan Contable General francés, estructura que nos es muy familiar, no en vano nuestro Plan General de Contabilidad está basado en el francés, y ambos están adaptados a la Cuarta Directiva comunitaria.

El Plan Contable de la Industria Hotelera está dividido en cuatro capítulos:

#### **I. Introducción**

Describe el marco general de la normalización contable francesa, y la situación del Plan Contable de la Industria Hotelera en ese marco normativo general, el carácter obligatorio del mismo y los objetivos perseguidos con la adaptación sectorial.

En una segunda parte de la introducción aparece un esquema del cuadro de cuentas.

#### **II. Disposiciones generales**

Contiene un conjunto de disposiciones generales que incluyen: el ámbito de aplicación del Plan Profesional, los principios contables, disposiciones relativas a la normalización contable, a la organización de la contabilidad y al tratamiento informático de la misma.

El ámbito de aplicación del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera es el siguiente:

- Hoteles con y sin restaurante.
- Alojamientos y restaurantes en medios de transporte (*wagons lits* y *wagons restaurants*).
- Restaurantes y cafés-restaurantes.
- Cantinas y restaurantes para colectividades (*catering*).
- Establecimientos de bebidas con y sin espectáculo.
- *Cafés tabacs*.
- Cafés asociados a otras actividades.

Explícitamente dice que no será de aplicación a: residencias de estudiantes, colonias de vacaciones, albergues juveniles, *camping* y *caravaning*.

### III. Terminología y cuadro de cuentas

En este capítulo presenta, en primer lugar, una relación, por orden alfabético de la terminología contable utilizada. Y en segundo lugar el cuadro de cuentas, con tres variantes: sistema base, sistema desarrollado y sistema abreviado.

### IV. Guía de funcionamiento, con los siguientes apartados:

- Reglas relativas a los métodos de valoración y determinación de los resultados
- Funcionamiento de las cuentas.
- Documentos de síntesis.
- Disposiciones especiales.
- Disposiciones relativas a ciertas operaciones.

### 3.2. El cuadro de cuentas

El cuadro de cuentas del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera, de la misma forma que el Plan Contable General, está dividido en un máximo de diez clases numeradas del 1 al 0, que se subdividen a su vez en agrupaciones de dos dígitos, y éstas en cuentas cada vez más desagregadas según el detalle deseado. Al ser un sistema de codificación idéntica al del Plan General de Contabilidad español, no consideramos necesario desarrollarlo.

Cada una de las clases comprende las siguientes agrupaciones de cuentas:

Clase 1:	Cuentas de capitales
Clase 2:	Cuentas de inmovilizaciones
Clase 3:	Cuentas de existencias y de producción en curso
Clase 4:	Cuentas de terceros
Clase 5:	Cuentas financieras
Clase 6:	Cuentas de gastos
Clase 7:	Cuentas de ingresos
Clase 8:	Cuentas especiales
Clase 9:	Cuentas analíticas
Clase 0:	Queda disponible

En el ANEXO N° 4 se ofrece la lista de cuentas del Plan Profesional de la Industria Hotelera por considerar que da una visión muy aproximada del contenido completo del Plan. Si la comparamos con la lista de cuentas del Plan Contable Español o con cualquiera de las adaptaciones sectoriales aprobadas, observamos que el desglose de las cuentas es muy superior, llegando en algunos casos a las seis cifras.



### 3.3. Guía de funcionamiento

De los distintos apartados que contiene este capítulo del Plan Contable de la Industria Hotelera, el primero, que recoge las reglas relativas a los métodos de valoración y determinación de los resultados es idéntico a lo que aparece en el Plan Contable General<sup>246</sup>, al que nos remitimos, y que contiene:

- a) Reglas generales de valoración.
- b) Aplicación de las reglas generales a:
  - Valoración de los elementos del activo.
  - Valoración de las partidas del pasivo ajeno.
- c) Valoración de los elementos activos y pasivos cuya cuantía depende de las fluctuaciones de las monedas extranjeras.
- d) Determinación del resultado.

El segundo apartado de la guía de funcionamiento, contiene la definición y el funcionamiento de las cuentas de cada una de las clases, pero como no pretendemos realizar un estudio detallado del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera, nos limitaremos a las cuentas que reflejan las operaciones propias de la industria hotelera, incluyendo en algún caso criterios de valoración. Para el resto de cuentas generales aplicables a todas las empresas nos remitimos nuevamente al Plan Contable General<sup>247</sup>.

---

<sup>246</sup> INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): *Plan General Francés...*, op. cit., pp. II.5 a II.16.

<sup>247</sup> *Ibidem*, pp. II.21- II.59.

### 3.3.1. Cuentas específicas de la clase 1: Cuentas de capital

En esta clase, que incluye los capitales propios, otros fondos propios, préstamos y deudas asimiladas, no hay modificaciones dignas de interés respecto al Plan Contable General, sólo alguna cuenta que se añade o subdivide:

La cuenta 108. *Cuenta del titular de la explotación*, se subdivide para distinguir entre las operaciones corrientes, las remuneraciones del titular de la explotación y sus impuestos.

Dentro de *Otros préstamos*, se añade la cuenta 16815. *Deuda por las existencias de tabaco*. Cuentas con referencia al despacho de tabaco las encontramos varias veces a lo largo de todo el plan. Téngase en cuenta que en Francia la venta de tabaco sólo puede hacerse a través de una concesión del Estado que es el que tiene el monopolio de distribución y es habitual que esta concesión la tengan los establecimientos de hostelería. El especial tratamiento contable de estas operaciones es descrito en el apartado "Disposiciones relativas a ciertas operaciones" junto con otras operaciones especiales por cuenta de terceros como la PMU<sup>248</sup> o la venta de lotería nacional.

Desaparecen algunas cuentas, como la 1423. *Provisiones para reconstrucción de yacimientos mineros y petrolíferos*, por razones obvias; la 1432. *Fluctuaciones de los cambios* (provisión relacionada con las existencias) por la escasa relevancia que tienen en el sector y la 1513. *Provisión para pérdidas por operaciones a plazos*.

---

<sup>248</sup> *Pari Mutuel Urbain*, popular quiniela hípica francesa.

### 3.3.2. Cuentas específicas de la clase 2: Cuentas de inmovilizaciones

La clase 2 comprende los bienes y valores destinados a permanecer durante largo tiempo y bajo la misma forma en la empresa, se clasifica, a excepción del inmovilizado financiero, por la naturaleza de los elementos (materiales e inmateriales) y por su destino en la empresa (uso profesional, social, u otro).

En esta clase sí se han introducido numerosas modificaciones, justificadas por la importancia y peculiaridad del inmovilizado de la hostelería. La mayor parte de las novedades se encuentran en el inmovilizado tangible, y se concretan en la creación de nuevas cuentas y subcuentas para recoger el inmovilizado específico de los establecimientos hoteleros.

Veamos las modificaciones por orden de numeración:

Dentro de la cuenta *2012. Gastos de primer establecimiento*, se han añadido las cuentas: *20123. Gastos de promoción y lanzamiento*, *20124. Gastos de pre-apertura* y *20125. Gastos de apertura*.

El tratamiento contable de los gastos de establecimiento en los planes sectoriales francés y norteamericano son totalmente opuestos, mientras que el francés, de la misma forma que en nuestro país, se consideran activo fijo, e incluso se amplía el catálogo de gastos a incluir en esta categoría, el USALI los considera gastos del ejercicio.

Dentro de la cuenta *205. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, marcas, procedimientos, derechos y valores similares*, se han incluido concesiones y derechos que reflejen situaciones habituales

del sector: 2051. *Concesiones*, 2052. *Franquicias* y 2053. *Licencia de venta de bebidas*.

En la cuenta 2115. *Terrenos contruidos*, se realizan cambios en las denominaciones, y se añaden cuentas específicas:

Se modifica el título de la cuenta 21151. *Conjuntos inmobiliarios industriales*, por: *Conjuntos inmobiliarios profesionales*; y se añade la cuenta: 21158. *Terrenos destinados a operaciones relacionadas con actividades profesionales*.

Esta misma situación se vuelve a repetir con las cuentas 2131. *Construcciones* y 2141. *Construcciones sobre suelo ajeno*. Parece que el Comité de Normalización quiere dejar patente la separación de los edificios (terreno, construcciones e instalaciones) propios de la actividad hotelera de otros relacionados con la actividad hotelera. Además existen cuentas para los edificios e instalaciones ajenos a esta actividad.

La cuenta 2135. *Instalaciones generales* del Plan Contable General, es subdividida en dos: la 2135. *Instalaciones generales*, y la 2136. *Acondicionamiento de construcciones*, con la creación de múltiples subcuentas en cada una de ellas.

En la cuenta 214. *Construcciones sobre suelo ajeno*, se realizan las mismas divisiones y subdivisiones que en la 213. *Construcciones*, añadiendo además la cuenta 2148. *Obras de infraestructura sobre suelo ajeno*, subdividida a su vez en subcuentas.

La cuenta 215. *Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial*, también es objeto de múltiples subdivisiones, cambio de denominaciones y cuentas añadidas, recogiendo en su conjunto todas las instalaciones

técnicas y equipamiento específico del hotel, distinguiendo entre *Instalaciones complejas especializadas* (cámaras frigoríficas, instalaciones de depuración de aguas...), *Instalaciones de carácter específico* (unidades de alojamientos, de restauración, instalaciones deportivas, balnearios...), *Equipos industriales* (de elaboración, de conservación, de cocción, de calentamiento...) y *Ropa, accesorios y utillaje industrial* (uniformes y ropa de trabajo, lencería, vajilla, cubertería...).

El tratamiento que tanto el USALI como el Plan Profesional francés da a este inmovilizado menor, propio de los hoteles (vajilla, cubertería, lencería...) es bastante flexible, pero no idénticos. Pues mientras que en el USALI se podía optar por incluirlos en el inmovilizado material o en las existencias y su imputación a resultado podía hacerse, bien mediante la amortización tradicional o regularizando los consumos (aunque parecía inclinarse por esto último). El Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera no contempla la posibilidad de su inclusión en el grupo de existencias, sólo en la cuenta del inmovilizado material 2155. *Ropa, accesorios y utillaje industrial*, corregida por la amortización acumulada, dando la posibilidad de utilizar un método alternativo consistente en mantener estos elementos en el inmovilizado material por un valor fijo y considerar las reposiciones como gasto del ejercicio.

El mobiliario específico del hotel (el utilizado en las habitaciones, en el restaurante, en los bares y cafeterías, etc.) aparece separado del mobiliario utilizado en tareas administrativas, la razón está en la diferente naturaleza de ambos tipos de mobiliario y en la importancia del mobiliario específico para la industria hotelera. El primero se recoge en la cuenta 217. *Mobiliario específico de la explotación*, mientras que el segundo se registra en la cuenta 2184. *Mobiliario*.

El mobiliario específico figurará en el balance oficial en el apartado "*Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial*", y en el anexo de las cuentas anuales, se dará obligatoriamente información del mismo.

La cuenta 218. *Otras inmovilizaciones materiales*, incluye las instalaciones generales, el acondicionamiento realizado en construcciones ajenas, los elementos de transporte y el mobiliario general a que hemos hecho referencia. Todos estos elementos, convenientemente detallados en subcuentas.

El resto del inmovilizado material no sufre variaciones respecto al Plan Contable General, salvo las amortizaciones y provisiones, que tienen divisiones paralelas a las cuentas modificadas.

### **3.3.3. Cuentas específicas de la clase 3: Cuentas de existencias y producción en curso**

Dada la peculiaridad de la industria hotelera, en la que se realizan actividades de prestación de servicios al mismo tiempo que actividades industriales y comerciales, el Plan Contable Profesional ha mantenido en su lista de cuentas, existencias propias de las empresas industriales (materias primas y productos terminados) y existencias propias de las empresas comerciales (mercaderías) además de la producción en curso de servicios.

En esta clase, las modificaciones respecto al Plan Contable General, no son muy importantes, sólo son destacables el desglose de las cuentas obligatorias y la utilización de denominaciones más adecuadas a las existencias incluidas en cada una de ellas, por ejemplo, la cuenta 31. *Materias primas*, se desglosa en: *Alimentos perecederos*, *Alimentos no perecederos*, etc., la cuenta 355. *Productos terminados*, desglosada en:

*Bandejas preparadas, Platos congelados, Helados y cremas, etc., o la cuenta 37. Existencias de mercaderías en: Productos alimenticios, Productos no alimenticios...*

No se incluye el subgrupo 33. *Producción de bienes en curso*, porque la producción en curso de bienes, si existiera, sería irrelevante.

Las provisiones por depreciación de existencias y de producción en curso tienen una subdivisión paralela a la que hemos visto para estos elementos.

#### **3.3.4. Cuentas específicas de la clase 4: Cuentas de terceros**

En esta clase se incluyen las deudas y créditos con terceros, introduciéndose algunas cuentas para recoger operaciones habituales en el sector.

Entre las cuentas de *Proveedores*, se añada la cuenta 402. *Proveedores específicos*.

En las cuentas de *Clientes*, se realiza un detallado desglose por tipo de clientes: 4112. *Clientes, empresas y colectividades*, 4113. *Clientes, expositores, concesionarios y arrendatarios*, 4114. *Clientes agencias de viajes*, etc. (véase ANEXO nº 4).

En las cuentas relacionadas con el personal, se desglosan por tipos de contrato (personal fijo, eventual...) tanto las remuneraciones pendientes como los anticipos de remuneraciones. Y se añade la cuenta 4261. *Servicio a porcentaje a repartir*, que recoge las propinas del personal pendientes de reparto.

En el grupo destinado a registrar las relaciones con el Estado y otros organismos públicos, aparecen una serie de cuentas para recoger las deudas de la empresa con el Estado por la concesión del despacho de tabaco: 4431. *Despacho de tabaco – Fracción de remuneración neta pagada por la Administración de impuestos* y 4432. *Despacho de tabaco – Canon especial*.

También se recogen, dentro de “*Otros impuestos, tasas y conceptos asimilados*”, toda una serie de deudas por impuestos que gravan actividades propias del sector: 4476. *Impuestos sobre la estancia*, 4477. *Impuestos sobre espectáculos, juegos y diversiones*, etc.

En “*Deudores y acreedores diversos*” aparecen cuentas para registrar las operaciones realizadas por cuenta de terceros: 461. *Operaciones efectuadas por cuenta de terceros* y su desglose, así como por operaciones peculiares realizadas por cuenta de organismos públicos: 4671. *Operaciones con la PMU*, 4672. *Operaciones con la lotería nacional*, 4473. *Operaciones con la “loto” nacional*, y las subcuentas correspondientes.

Entre las “*Cuentas transitorias y de espera*”, aparecen cuentas para registrar las cotizaciones por el consumo de bebidas alcohólicas y tabaco, cuenta 471. *Cotización sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco*, a cuyo tratamiento contable nos referiremos más adelante.

Podemos concluir en que la mayor parte de las modificaciones de la clase 4 están más relacionadas con el sistema legal y fiscal del Estado francés, que con el propio negocio de la hostelería. Aunque también es cierto que en la hostelería de cualquier país es frecuente encontrar concesiones, impuestos especiales y autorizaciones similares, dada la multiactividad propia de este negocio.



### **3.3.5. Cuentas específicas de la clase 5: Cuentas financieras**

En la clase 5, que agrupa las cuentas de efectivo, las bancarias y de bolsa y la cartera de valores especulativa (valores mobiliarios de colocación), no aparece ninguna modificación respecto al Plan Contable General.

### **3.3.6. Cuentas específicas de la clase 6: Cuentas de gastos**

En la clase 6 se agrupan los gastos del ejercicio clasificados por naturaleza y distingue los gastos de explotación corriente, de los financieros y de los extraordinarios, incluyendo además, en el subgrupo 69 la participación de los trabajadores en los beneficios de la expansión y el impuesto sobre el beneficio.

En esta clase se han realizado las siguientes modificaciones respecto al Plan Contable General:

La cuenta *601. Compra almacenadas – Materias primas*, ha tenido una subdivisión paralela a la respectiva cuenta de existencias (alimentos perecederos, no perecederos...).

La cuenta *6021. Compra de artículos consumibles* también ha sido subdividida de acuerdo a la naturaleza de dichos artículos (de limpieza, vajilla de uso único...). Y en el desglose de *6022. Suministros consumibles*, se han añadido los productos de acogida ofrecidos a los clientes (*60227. Suministros de acogida*).

También se han introducido cuentas para registrar la reposición de una serie de suministros y pequeño material propios de los establecimientos

hoteleros, cuando éstos aparecen en el inmovilizado por un valor fijo: 60631. *Material de explotación*, con subcuentas que distinguen la naturaleza del material (uniformes y ropa de trabajo, lencería, vajilla, cristalería...) y 60632. *Pequeños equipos y material de consumo*.

La cuenta 607. *Compra de mercaderías*, ha sido subdivida en: 6071. *Compra de productos alimenticios preparados* (que distingue a su vez cada clase de producto), 6076. *Compra de productos no alimenticios* y 6078. *Compra de productos diversos*.

Se han añadido las cuentas 6111. *Hospedaje y restauración prestados en el exterior* y 6118. *Otras subcontratas*, como división de la cuenta *Subcontratas*.

Los gastos de mantenimiento y reparaciones sobre bienes muebles, inmuebles y mantenimiento general (cuentas 6152, 6155 y 6156) se han subdividido indicando el tipo de elemento de referencia.

La cuenta 6164. *Riesgos de explotación*, se divide con indicación del tipo de riesgo que cubre.

En *Diversos* (cuenta 628) se han añadido cuentas para registrar algunos gastos habituales: *Decoraciones florales para clientes* y *Trabajos informáticos* encargados por los clientes.

En el subgrupo dedicado a los gastos de personal, aparecen subdivisiones de la cuenta 6411. *Salarios, sueldos y comisiones de base*, por departamentos operacionales (alojamiento, restaurante, bar...) y funcionales (administración, recursos humanos...); y se añaden dos cuentas: 643. *Servicio a porcentaje a repartir*, que incluye las propinas que son consideradas como parte de los gastos de personal y 6465.

*Cotizaciones por la concesión vitalicia de despacho de tabaco*, por las cotizaciones pagadas en caso de ser una empresa individual.

En "*Otros gastos de gestión corriente*" se añaden las cuentas: 65115. *Cuotas por despacho de tabaco*, por las cuotas pagadas por la concesión de venta de tabaco cuando no se trata de un empresario individual, 6512. *Cuotas de franquicias* y 6513. *Cuotas de alquiler-gerencia* para el pago de las cuotas por estas formas de explotación.

### **3.3.7. Cuentas específicas de la clase 7: Cuentas de ingresos**

En la clase 7 se agrupan las cuentas de ingresos por naturaleza, distinguiendo entre los de explotación corriente, los financieros y los extraordinarios, además de incluir el subgrupo 78 para la reintegración de amortizaciones y provisiones, y el 79 para las transferencias de gastos.

En esta clase se han realizado las siguientes modificaciones respecto al Plan Contable General:

Se han creado las cuentas 701. *Ventas de productos terminados* y 706. *Prestación de servicios*, con una relación casi interminable de subcuentas clasificadas por punto de venta (tienda, restaurante, bares y cafés, máquinas expendedoras automáticas...) y por la naturaleza de los artículos vendidos (bocadillos, *sándwich*, pasteles...) (véase ANEXO nº 4). La distinción entre las cuentas 701 y 706, está en que en la primera se registra la venta de los productos elaborados por la empresa y puestos a disposición de los clientes sin que su consumo final vaya acompañado de un servicio, mientras que en la cuenta 706, se recoge la prestación de servicios y la venta de productos elaborados por la empresa y puestos a disposición del cliente junto con un conjunto de servicios adicionales. Los

primeros no son consumidos en el lugar en que se producen, mientras que los segundos sí.

De todas formas, para algunas ventas, no está muy clara su inclusión en las cuentas 701. *Venta de productos terminados*, 706. *Prestaciones de servicios* o 707. *Venta de mercaderías*. Así, el criterio de clasificación para incluir una operación como *Prestación de servicios*, es, por un lado que se consuma en el propio lugar, y por otro que dicho consumo vaya acompañado de una prestación de servicios, criterios que no siempre se cumplen, por ejemplo, en prestaciones de servicios se incluye la venta de alimentos y bebidas en máquinas expendedoras automáticas (cuenta 7066), y en este caso el único servicio necesario para consumir el producto lo realiza el propio cliente introduciendo una moneda.

La cuenta 707. *Venta de mercaderías*, también ha sido subdividida con profusión, haciendo una doble distinción: por punto de venta (tienda, restaurante, bares y cafés, máquinas expendedoras automáticas...) y por la naturaleza de los artículos vendidos (bocadillos, *sándwich*, pasteles...).

En la cuenta 708. *Ingresos de actividades anejas*, y dentro de los servicios prestados al personal (cuenta 7081), se añaden cuentas para indicar el tipo de prestación (por alimentos, bebidas, etc.); en los ingresos por comisiones y corretajes (cuenta 7082) se distingue por el origen de la comisión (de hoteles franceses, de hoteles extranjeros y otras) y en los ingresos por cesión de personal (cuenta 7084) se distingue entre los salarios facturados, las cargas sociales facturadas y otros.

En la cuenta donde se recogen los descuentos y rebajas (cuenta 709) se realizan las mismas divisiones que en las cuentas 701, 706 y 707.

Y por último, en la producción realizada por la empresa para sí misma (subgrupo 72) se añade la cuenta 726. *Producción consumida*, distinguiendo a su vez entre prestaciones ofrecidas y prestaciones por pagos en especie.

### 3.4. Documentos de síntesis

Las reglas de formulación y presentación de los documentos de síntesis del Plan Contable de la Industria Hotelera coinciden con lo establecido por el Plan Contable General, al que nos remitimos<sup>249</sup>, según ambos documentos, forman un todo, y comprenden necesariamente:

- El balance.
- La cuenta de resultados.
- Y el anexo.

Documentos que deben ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera así como de los resultados de la empresa. Incluso si, en casos excepcionales, para lograr la citada imagen fiel, fuere necesario derogar alguna disposición, se derogaría.

Los documentos estarán elaborados, si no se indicara lo contrario, bajo las hipótesis de continuidad en la explotación, permanencia de los métodos contables de un ejercicio a otro e independencia de los ejercicios.

Según se subraya en el Plan estos documentos deben poner en evidencia todo hecho que pueda tener influencia en el juicio de los destinatarios de tal información, sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Se ofrecen tres sistemas de presentación de los documentos de síntesis:

---

<sup>249</sup> INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): *Plan General Francés...*, pp. II.61 a II.117.

- El sistema base, que cumple las disposiciones mínimas de contabilidad que deben cumplir las empresas de mediano y gran tamaño.
- El sistema abreviado, aplicable a las empresas cuya dimensión no justifique la implantación del sistema base.
- El sistema desarrollado, que incluye documentos que exponen claramente el análisis de los datos base con el fin de lograr una mejor comprensión de la gestión, si ello se estima útil; las empresas tienen la facultad de utilizar, total o parcialmente, la forma de presentar sus documentos de síntesis, caso de optar por el sistema desarrollado.

En el sistema desarrollado se incluyen, además de los documentos del sistema base, el cuadro de origen y aplicación de fondos, un cuadro para calcular la capacidad de autofinanciación del ejercicio y un modelo de cuenta de resultados que calcula los siguientes saldos intermedios de gestión: *margen comercial, valor de la producción, valor añadido, excedente bruto de explotación, resultado de explotación, resultado corriente antes de impuestos, resultado extraordinario, resultado del ejercicio* y el cálculo de plusvalías o minusvalías de cesiones de elementos del activo.

Los modelos de balance, antes y después del reparto del beneficio, los modelos de cuenta de resultados en forma de cuenta y en forma de lista, los anexos, y los documentos complementarios del sistema desarrollado del Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera y del Plan Contable General, son idénticos, no variando ni la ubicación ni la denominación de ninguna partida. La única posible discrepancia podía venir de la ubicación de la cuenta 217. *Material específico de explotación*, que no encuentra cabida en los modelos del Plan Contable General, pero se indica que se incorporará a la partida del balance: *"Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial"*, informando en el anexo de esta circunstancia.

El esquema del balance es, en líneas generales, muy parecido al del Plan General de Contabilidad español, mostrando en el activo, y por este orden:

- El activo inmovilizado.
- El activo circulante.
- Las cuentas de regularización.

Y en el pasivo, y por este orden:

- Los capitales propios.
- Las deudas<sup>250</sup>.
- Las cuentas de regularización.

Para la cuenta de resultados ofrece los dos modelos recomendados por la Cuarta Directiva comunitaria, el modelo en forma de lista y el modelo en forma de cuenta, similares a los ofrecidos por el Plan General de Contabilidad español, clasificando los gastos por naturaleza, y calculando los siguiente resultados parciales:

- El resultado de explotación.
- El resultado financiero
- El resultado corriente
- El resultado extraordinario
- Y el resultado final.

---

<sup>250</sup> Hay que indicar, del total de las deudas cuantas son a largo plazo y cuantas a corto.



### **3.5. Disposiciones relativas a algunas actividades del sector**

En los últimos apartados de la guía de funcionamiento del Plan Contable de la Industria Hotelera, se encuentran un conjunto de disposiciones relativas a ciertas actividades, operaciones o situaciones especiales que se dan en la industria hotelera y que pasamos a resumir.

#### **3.5.1. Restauración rápida (*fast food*)**

Este apartado describe la actividad y comenta brevemente la rápida expansión de la misma en los últimos años, subrayando las cuentas específicas que deben utilizar:

- **Inmovilizaciones:**

Para las empresas que practiquen una forma móvil de restauración en vehículos acondicionadas, utilizarán la cuenta 225115. *Unidades autónomas de restauración* (véase ANEXO nº 4).

- **Ventas:**

Estas empresas venden productos elaborados por la propia empresa, tanto para consumir en el propio establecimiento como para llevar o repartir, a registrar en las cuentas 7063. *Prestaciones de restauración* y 7012. *Ventas de productos para llevar – restauración rápida*, respectivamente. También suelen vender mercancías que no han elaborado, que se registrarán en la cuenta 7072. *Ventas de productos alimenticios – restaurante*.

### 3.5.2. Restauración colectiva (*catering*)

Actividad consistente en servir comida, y eventualmente otros servicios complementarios, a un colectivo representado por un organismo, que es el que firma el contrato con la empresa de *catering*, generalmente a un precio reducido teniendo en cuenta el carácter social de esta actividad.

Las cuentas propias de esta actividad, que son:

- Clientes:

Pueden utilizar la cuenta 4111. *Clientes, cuenta general*, para los clientes individuales, y la cuenta 4112. *Clientes, empresas y colectividades*, para los organismos. Los anticipos de tesorería que son habituales en esta actividad, se registran en la cuenta 4192. *Clientes, valores cobrados por anticipado*, que recoge los medios de pago puestos a disposición de los clientes antes de la prestación del servicio, es el caso de los *tickets* de restaurante.

- Ventas:

Las ventas de las empresas de restauración colectiva se registrarán en la cuenta 7065. *Prestaciones de restauración colectiva*, o en las subcuentas más adecuadas en que se divide para distinguir el tipo de contrato y de prestación.

También se describen algunos casos particulares de esta actividad, como son las operaciones efectuadas por las cocinas centrales que se registran en la cuenta 701. *Venta de productos terminados*. O la venta de artículos que la empresa no ha elaborado, a registrar en la cuenta 707. *Venta de mercaderías*.

### 3.5.3. Bares, cafés y despacho de tabaco

Estos establecimientos también utilizarán el Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera, utilizando las siguientes cuentas específicas:

- Licencia por venta de bebidas

En el momento de la adquisición, la licencia se registrará en la cuenta 2023. *Licencia de venta de bebidas*, y, en su caso, la tasa anual pagada se registrará en la cuenta 63531. *Derechos de licencias y tasas especiales por venta de bebida*.

- Operaciones efectuadas por cuenta de terceros

Las operaciones que los establecimientos de bebidas realizan por cuenta de terceros, y que tienen normas especiales de contabilización que se verán más adelante, son numerosas:

- Difusión de prensa.
- Despacho de tabaco.
- Mercancías en consignación.
- PMU, lotería nacional y loto nacional.
- Juegos recreativos.
- Teléfono.

### 3.5.4. Distribución automática y venta ambulante

Estas ventas son realizadas con carácter accesorio por distintas empresas de la industria hotelera:

- Por los hoteles, en mini-bares y máquinas automáticas situadas generalmente en habitaciones o sus alrededores.
- Por la restauración para colectividades.
- Por el servicio de restauración a bordo de medios de transporte, y en otras empresas con carácter accesorio.

Las cuentas específicas a utilizar son:

- Inmovilizaciones:

Las máquinas de distribución automática se registrarán en la cuenta *21547. Distribución automática*, y las de venta ambulante en la *21544. Material de distribución*.

- Ventas:

Las ventas se contabilizarán en la cuenta *7066. Prestaciones de bares, cafés, discotecas, máquinas expendedoras automáticas y venta ambulante*, cuando los productos vendidos han sido objeto de alguna transformación final en la empresa, como calentamiento de un plato o preparación de una bebida caliente.

Si no han sido objeto de esa pequeña transformación final, se registrarán en la cuenta *701. Venta de productos terminados*, si se han elaborado en la empresa, o en la *707. Venta de mercaderías*, si no se han elaborado.

Particularmente opinamos que no queda muy clara la inclusión de la venta en máquinas automáticas de distribución, en la cuenta *7066*, dentro de las prestaciones de servicios, sería mejor incluirla dentro del grupo de venta de mercaderías, ya que en el momento

del consumo no se produce ninguna prestación de servicios por parte del personal.

### **3.5.5. Restauración pública: empresas concesionarias del Estado**

Algunas empresas del sector hotelero ejercen sus actividades mediante una concesión del Estado, se trata principalmente de:

- Empresas de restauración y hotelería en ferrocarriles (*wagons-lits* y *wagons-restaurants*).
- *Buffets*, restaurantes y hoteles situados en las estaciones ferroviarias, marítimas, etc.
- Restaurantes y hoteles de los aeropuertos.
- Restaurantes y hoteles de las autopistas.

A estas empresas les son de aplicación las normas particulares de las empresas concesionarias del Estado.

- Inmovilizados:

Los inmovilizados materiales de estas empresas, generalmente, son revertibles al Estado, por lo que deberán dotar una provisión para la que se utilizará una subdivisión adecuada de la cuenta 156. *Provisiones para renovación del inmovilizado (empresas concesionarias)*, cuenta equivalente a nuestro fondo de reversión.

- En el caso de hoteles y restaurantes de autopistas, es normal que participen en las inversiones comunes de la infraestructura del área de servicio, pudiendo registrar esta participación (dependiendo de las condiciones del contrato) en la cuenta 21481.

*Carreteras y autovías. Participación en los gastos de infraestructura del concesionario principal.*

- Ventas:

Las empresas que venden comida a las compañías aéreas, marítimas, ferroviarias, etc., sin encargarse del servicio a bordo, registrarán sus ventas en la cuenta 701. *Ventas de productos terminados*, o 707. *Venta de mercaderías*, dependiendo de si la han elaborado o no.

### **3.6. Algunas operaciones particulares que se realizan en el sector**

#### **3.6.1. Operaciones efectuadas por cuenta de terceros**

Como norma general es de aplicación el tratamiento descrito por el Plan Contable General para este tipo de operaciones. Sin embargo, existen normas específicas para las siguientes operaciones propias de la hostelería:

1. Operaciones en que los hoteles “revenden”, en su propio nombre, mercancía de otros. Es el caso de la difusión de prensa y despacho de tabaco.
2. Operaciones que realizan los hoteles por cuenta de sus clientes.
3. Las operaciones de la PMU, lotería nacional y “loto” nacional.

- 1) *Operaciones en que los hoteles “revenden”, en su propio nombre, mercancía de otros.*

Las cafeterías, bares, restaurantes e incluso hoteles franceses tienen autorizada la difusión de prensa en calidad de mandatarios, siendo por ello remunerados con una comisión calculada en función de las publicaciones vendidas, comisión que se registrará en la cuenta 706731. *Prestaciones por actividades recibidas en concesión. Prensa.*

Las publicaciones recibidas se podrán recoger en cuentas de orden como *“Bienes recibidos en depósito”*.

Idéntico tratamiento es el dado a la actividad de despacho de tabacos, si bien en este caso, el registro se complica por el complejo sistema impositivo francés.

Respecto al despacho de tabaco, el Estado francés, a través de la Dirección General de Impuestos, ejerce como monopolio de distribución, y el establecimiento hostelero que realiza esta actividad lo está haciendo en representación del monopolio, y deberá revender la mercancía a un precio fijado por orden ministerial, que le deja al establecimiento un margen a registrar en la cuenta 706732. *Prestaciones por actividades recibidas en concesión. Tabaco.*

Para registrar las relaciones económicas existentes entre las distintas partes implicadas (el establecimiento hostelero y el Estado u otro organismo público) aparecen en el Plan Contable Profesional una serie de cuentas deudoras y acreedoras, cuya necesidad se justifica, más por la minuciosa reglamentación francesa (sobre todo en el caso de la concesión del despacho de tabaco) que por auténticos problemas contables de la industria hotelera.

2) *Operaciones que realizan los hoteles por cuenta de sus clientes.*

Es bastante frecuente que los hoteles realicen operaciones (generalmente adquisiciones de bienes diversos) por cuenta de sus clientes sin obtener a cambio remuneración alguna, por eso el Plan Contable Profesional hace referencia a las mismas, indicando que deberán registrarse en la cuenta 412. *Clientes, cuentas de desembolso y anticipos de caja*, hasta que sean cobradas al cliente junto con las prestaciones de servicio de alojamiento o restauración, lo que implica que ni la adquisición ni la entrega de los bienes a los clientes se recogerán en cuentas de gestión.



Si las operaciones fueran realizadas por cuenta del hotel, los bienes adquiridos serían facturados a los clientes, y registrados en cuentas de gastos (la adquisición) y en cuentas de ingresos (la facturación al cliente).

3) *Las operaciones de la PMU, lotería nacional y "loto" nacional.*

Es frecuente que algunos establecimientos de bebidas, hotel o restaurante, estén autorizados a actuar como oficina auxiliar de la PMU, la lotería nacional o la "loto" nacional, recibiendo a cambio una comisión. Es por eso que el Plan Contable Profesional recoge normas específicas para su contabilización. En los tres casos la contabilización es similar. En el caso de la PMU, se resume en:

- La cuenta 46711. *PMU cuenta general*, se abona por el cobro de las apuestas y se carga por las comisiones a recibir con abono a la 706736. *Comisiones y otras remuneraciones de operaciones de la PMU*.
- Se abona la cuenta 46713. *PMU ventas diversas* por las ventas diversas, como su nombre indica.
- La cuenta 46712. *PMU tickets ganadores*, se carga por los boletos premiados que son pagados por la empresa.
- Y por último, los fondos recaudados, netos de los boletos premiados, se depositan en una cuenta a favor de la PMU.

**3.6.2. Tratamiento contable de los pagos en especie.**

También se recogen en el Plan Contable Profesional normas específicas para registrar los anticipos en especie, que en forma de

manutención y alojamiento, se realiza al personal o al titular de la explotación.

Los pagos en especie deberán ser cargados como gastos de personal, en subdivisiones de las cuentas *641. Remuneraciones del personal* o *644. Remuneraciones del trabajo del titular de la explotación* y abonados, según el caso, a las cuentas: *76641. Pagos en especie en restauración*, *76645. Pagos en especie en alojamiento* o *76641. Otros pagos en especie*.

La cesión gratuita de alojamiento, manutención u otro tipo de servicios, puede ser valorada:

- Al coste realmente soportado por la empresa (incluyendo energía consumida, amortizaciones, seguros, gastos de mantenimiento, impuestos...).
- A un coste alzado calculado con ayuda de baremos establecidos por la seguridad social.

### **3.6.3. Tratamiento contable de las cotizaciones sobre bebidas alcohólicas y tabaco**

En lo que concierne a las bebidas alcohólicas, la legislación francesa establece un impuesto especial de un franco por cada decilitro o fracción de decilitro, que soporta el consumidor final al comprar bebidas con un grado de alcohol superior al 25% de volumen.

También en el caso del tabaco se establece una cotización especial soportada por el consumidor final, de un 25% del precio de la unidad.

En ambos casos, la Administración fiscal establece que la empresa hotelera, restaurante, cafetería..., deberá registrar el montante de la cotización de forma separada en la factura del cliente, de forma similar al IVA, e ingresarla posteriormente en el Tesoro.

La Administración considera que estas operaciones son efectuadas por cuenta de terceros, y por tanto la cotización figurará en cuentas de terceros, concretamente en la *471. Cotización sobre bebidas alcohólicas y tabaco*, o en las subcuentas correspondientes. Dicha cotización no formará parte de la base imponible del IVA.

#### **3.6.4. Tratamiento contable de las propinas**

El Plan Contable Profesional para la Industria Hotelera establece que las propinas, tan frecuentes en la hostelería y obligatorias en Francia, deben formar parte de los gastos de personal (cuenta *643. Servicio a porcentaje a repartir*) abonándose a la *7068. Servicio a porcentaje ingresado por el personal*. El importe pendiente de reparto, se registrará en la cuenta de terceros *4261. Servicio a porcentaje a repartir*.

El tratamiento dado a las propinas, considerándolas como ingresos por prestación de servicios puede suponer un incremento artificial de la cifra de negocios.

#### **4. COMPARACIÓN DE LOS PLANES SECTORIALES ANALIZADOS**

Aunque a lo largo de la exposición del plan profesional francés, ya hemos ido resaltando algunas diferencias concretas con el plan sectorial americano (USALI), por ejemplo el diferente tratamiento de los gastos de establecimiento o de la vajilla, lencería, etc., hemos querido realizar una comparación más general entre ambos modelos, llegando a las siguientes conclusiones:

1. La principal diferencia se encuentra en que responden a distintos modelos de normalización contable: el modelo anglosajón y el europeo-continental.

El modelo francés es obligatorio, por esa idea francesa de que el Estado regule y controle todo, y ha sido realizado por un organismo público: el Comité de Normalización Contable de la Industria Hotelera, por encargo del Consejo Nacional de Contabilidad, lo que conlleva que esté muy influenciado por el derecho positivo y la fiscalidad.

No olvidemos que la obligatoriedad es una característica de la normalización contable francesa, frente a la general aceptabilidad de la norteamericana.

El Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento, norteamericano, ha sido realizado por asociaciones profesionales, la Asociación Hotelera de Nueva York y la Asociación Americana de Hoteles y Moteles, y su contenido lo constituyen una serie de recomendaciones, basadas en la práctica y la general aceptación y que en ningún caso obligatorias.

Por su parte, el modelo francés ofrece un extenso y pormenorizado cuadro de cuentas, la mayor parte obligatorias (véase ANEXO nº 4), con unas minuciosas definiciones y explicaciones de movimientos contables para cada cuenta. En cambio el modelo norteamericano ofrece una lista de cuentas muy escueta, sin definiciones y explicaciones de los movimientos contables de forma individual y por supuesto presentadas a título orientativo.

2. El modelo francés sólo hace referencia a la contabilidad externa, de aquí su obligatoriedad, no habiéndose establecido ningún modelo alternativo para la contabilidad interna, salvo el contenido en el Plan Contable General, que no es, ni puede ser obligatorio. Por el contrario el USALI, aunque también incorpora información contable dirigida a los usuarios externos, es fundamentalmente un modelo de contabilidad de gestión.

3. Y por último, si comparamos el plan profesional francés con cualquiera de las adaptaciones sectoriales que se han realizado en España (véase ANEXO nº 5) podemos llegar a la conclusión de que las adaptaciones españolas son mucho más flexibles que la realizada en Francia para la industria hotelera.

Como hemos podido comprobar, el Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera, y deducimos que todos los planes profesionales aprobados en Francia, no se han podido introducir modificaciones que alteres los principios contables, los criterios de valoración, la terminología y funcionamiento de las cuentas obligatorias y los documentos de síntesis. Sólo se han podido incorporar cuentas, al mismo nivel que las obligatorias, para registrar las operaciones específicas del sector, subdividir las cuentas obligatorias existentes para adecuarlas a las características del mismo y

determinar el tratamiento contable de las operaciones específicas, porque así lo exige la normativa contable francesa.

## 5. PLANIFICACIÓN CONTABLE DEL SECTOR EN ESPAÑA

Pese a la importancia del sector en el conjunto de la economía española, no existe normativa contable específica para la industria hotelera y de la restauración, pese a que ambos subsectores están profusamente regulados, en casi todos los aspectos, como hemos tenido oportunidad de comprobar en el capítulo primero. Son estas las razones que justifican nuestro interés por que se conozca mejor la problemática general del sector, y proponer una adaptación del Plan General de Contabilidad a la industria de la hostelería.

Si bien es cierto que sí ha habido algún intento, promovido por asociaciones profesionales del sector, y parece ser que con el apoyo institucional, según se desprende de las siguientes palabras de Carlos Cubillo, director del desaparecido Instituto de Planificación Contable<sup>251</sup>:

*“El Instituto de Planificación Contable tiene programado como trabajo de este año realizar una adaptación sectorial para la Industria Hotelera. No es éste el lugar oportuno para describir los elementos específicos de esta industria, únicamente he de decir que la concurrencia de dichos elementos, la importancia del sector y los propios deseos expresados por las empresas del mismo, justifican plenamente la realización a nivel oficial del trabajo al que me estoy refiriendo”.*

La Asamblea General de la Asociación Española de Directores de Hotel celebrada en mayo 1980, se planteó la conveniencia de contar con un plan de cuentas normalizado para hoteles, encargándole a José M<sup>a</sup> de Arespachaga su elaboración.

---

<sup>251</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: Prólogo al Tomo III de Conta-hotel..., op. cit., p. 10.

El citado autor emprendió en ese mismo año la ambiciosa tarea de redactar una obra completa sobre administración y contabilidad hotelera, denominada Conta-hotel, que contaría con siete volúmenes de los que desgraciadamente sólo llegaron a publicarse tres (Tomos I, III y VII); pues bien, en el Tomo I del citado compendio se recoge la adaptación al Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, con la denominación de "Plan de Cuentas para la Industria Hotelera"<sup>252</sup>, Plan que recibió el visto bueno en la Asamblea General de la Asociación Nacional de Directores de Hotel, celebrada en marzo de 1981.

Desconocemos los motivos por los que la iniciativa de la Asociación Nacional de Directores de Hotel no llegó a fructificar plasmándose en un documento oficial, pese a los apoyos que tuvo por parte del Instituto Español de Turismo, de las Federaciones de Empresarios Hoteleros y del propio Instituto de Planificación Contable.

---

<sup>252</sup> ARESPACOCCHAGA REGUERO, J.M.: *Administración y contabilidad...*, op. cit., Tomo I, 1981, pp. 103-230.



### 5.1. El "Plan de Cuentas para la Industria Hotelera" de Arespacochaga: un antecedente

El "Plan de Cuentas para la Industria Hotelera" realizado por Arespacochaga, tiene la estructura del Plan General de Contabilidad de 1973, aunque no se limita a normalizar la contabilidad externa, sino que también presenta un modelo de costes por centros, desarrollando el grupo 9 e integra en el Plan la contabilidad presupuestaria, para la que desarrolla el grupo 0; recogemos en este sentido las palabras del autor<sup>253</sup>:

*"El Plan que presentamos cubre la triple dimensión que creemos necesaria en la industria hotelera atendiendo a las necesidades de ésta en cuanto a contabilidad financiera o general, en cuanto a contabilidad analítica o de costes por centros de explotación y en cuanto a contabilidad presupuestaria que permita controlar no ya un presupuesto de explotación sino su programa completo de actuaciones, financiación e inversiones".*

El ámbito de aplicación del Plan de Cuentas para la Industria Hotelera se concreta en las actividades dedicadas al hospedaje, explotación de comedores, bares y similares, servicios complementarios como teléfonos, aparcamientos, tiendas y otros, y actividades derivadas como juegos, deportes y similares.

Realizando un rápido repaso del mismo, observamos las modificaciones en su cuadro de cuentas, respecto al del Plan General de Contabilidad de 1973:

---

<sup>253</sup> ARESPACOCCHAGA REGUERO, J.M.: *Administración y contabilidad...*, op. cit., Tomo III, 1982, p. 14.

En el grupo 1 "Financiación básica", utiliza literalmente el contenido del Plan General, añadiendo dos cuentas: la 198. *Cuentas de empresas participantes*, y la 199. *Aplicaciones internas de financiación*.

En el grupo 2 "Inmovilizado", añade las cuentas: 201. *Infraestructuras*, 231. *Infraestructuras en curso* y 299. *Cuentas de proceso grupo 2*. Y cambia la denominación de la cuenta 277. *Investigaciones, estudios y proyectos a amortizar*, por 277. *Gastos comerciales*.

Además, numerosas cuentas de tres cifras, modificada o no, se subdividen para dar entrada a conceptos específicos de las empresas hoteleras, por ejemplo la cuenta 205. *Mobiliario y enseres* se divide en: 2050. *Mobiliario*, 2053. *Lencería*, 2054. *Vajilla, cubertería y cristalería*, 2058. *Elementos ornamentales* y 2059. *Enseres diversos*.

En el grupo 3 "Existencias", estructura los subgrupos de la siguiente forma:

30. Comerciales.
31. Productos terminados.
32. Utensilios de explotación.
33. Subproductos y residuos.
34. Productos y trabajos en curso.
35. Existencias economatos y bodegas.
36. Elementos y conjuntos incorporables.
37. Material para consumo y reposición.
38. Embalajes y envases.
39. Provisiones por depreciación de existencias.

Subgrupos que son divididos en cuentas de tres cifras, y en algún caso de cuatro, para dar entrada a conceptos específicos de estas empresas.

En el grupo 4 “Acreedores y deudores por operaciones de tráfico”, la única modificación que realiza es utilizar cuentas de libre disposición del Plan para introducir: 433. *Agencias de viajes*, 434. *Operadores de turismo* y 499. *Cuentas de proceso grupo 4*.

A lo que hay que añadir las ya indicadas subdivisiones en cuantas de cuatro cifras para introducir conceptos hoteleros.

En el grupo 5 “Cuentas financieras”, en códigos de libre disposición incorpora: 552. *Cuentas no bancarias*, 558. *Dividendos pasivos exigibles*, 579. *Situaciones transitorias de tesorería* habilitada para los movimientos internos de tesorería y la cuenta 599. *Cuentas de proceso grupo 5*.

En el grupo 6 “Compras y gastos por naturaleza” introduce cuentas de costes al nivel de tres cifras: 600. *Coste de artículos tiendas* y 601. *Coste de artículos economato y bodega*, que luego subdivide en cuentas de cuatro cifras para distinguir la compra y el inventario permanente. El resto del grupo 6 no varía salvo la cuenta nueva 699. *Cuentas de proceso del grupo 6*

Los mismos conceptos que en este grupo se clasifican por naturaleza, aparecen reclasificados por centros en el grupo 9.

En el grupo 7 “Ventas e ingresos por naturaleza” no se alteran las cuentas principales, sólo se subdividen para dar entrada a conceptos específicos de las empresas hoteleras.

También en este grupo se ha guardado el conveniente paralelismo con las cuentas de ingresos del grupo 9.

El grupo 8 “Resultados” no sufre ninguna modificación.

El grupo 9, reservado para la contabilidad interna, tiene un desarrollo y contenido basado el Sistema Uniforme de Contabilidad Hotelera norteamericano.

Y por último el grupo 0, tal como hemos dicho, desarrolla la contabilidad presupuestaria.

Todas estas cuentas están convenientemente definidas en la segunda parte del Plan: "Definiciones y relaciones contables". Sin embargo, y pese a decir que sigue la estructura del Plan General de Contabilidad de 1973, no desarrolla la parte tercera "Cuentas anuales", ni la cuarta "Criterios de valoración".

## **CAPÍTULO CUARTO**

# **PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DEL SECTOR HOTELERO Y DE LA RESTAURACIÓN**

## **1. INTRODUCCIÓN**

Teniendo en cuenta las especiales características de la actividad desarrollada por las empresas pertenecientes a la industria hotelera y de la restauración, y la flexibilidad que todo plan contable debe tener, pretendemos elaborar una propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad, con la intención de que sea útil a estas empresas en la elaboración de su información contable externa, y al mismo tiempo sirva de base para la implantación de un modelo analítico para su gestión interna; y porque no, que los organismos públicos competentes se planteen la necesidad de una adaptación sectorial para estas empresas básicas en la economía española.

La propuesta de adaptación respondería a lo previsto en la disposición final segunda del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, mediante la cual se autorizan las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, cuando la naturaleza de las actividades de los sectores así lo requieran.

Así mismo se ha tenido en cuenta lo establecido en la disposición final primera del Real Decreto 1643/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, donde se indica que las adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo, tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales, pues de no ser así, difícilmente podrían hacerse comparaciones intersectoriales.

Tenemos el convencimiento de que las características y la naturaleza de las actividades del sector hotelero, que han sido expuestas a lo largo de

este trabajo, bien merecen una adaptación del Plan General de Contabilidad. Recordemos que en un hotel, como prototipo de empresa del sector, se conjugan actividades propias de empresas de servicios, de empresas comerciales y de empresas industriales.

Esta amplia gama de actividades empresariales, muchas de ellas ligadas al turismo y al ocio, y donde encontramos incluso empresas públicas como es el caso de la Red de Paradores Nacionales, las clasificamos en su momento en tres grandes subsectores: alojamientos, restauración y establecimientos y bebidas, cada uno de ellos divididos a su vez en varias categorías (véase cuadro nº 4).

Como punto de referencia al ámbito de aplicación de la adaptación sectorial, tomaremos las actividades incluidas en el citado cuadro nº 4, por ser más completas que las que aparecen en el apartado H "Hostelería" del Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), que comprende:

- 551. Hoteles.
- 552. Campamentos de turismo (*camping*) y otros tipos de hospedaje de corta duración.
- 553. Restaurantes.
- 554. Establecimientos de bebidas.
- 555. Comedores colectivos y provisión de comidas preparadas.

En la CNAE, apartado "Hostelería", no se incluyen algunas actividades que nosotros si hemos tenido en cuenta en la clasificación que aparece en el citado cuadro nº 4, es el caso de los grandes complejos de vacaciones (complejos hoteleros, ciudades de vacaciones, balnearios...) donde se realicen simultáneamente casi todas las actividades consideradas como "propias" del sector, acompañadas de actividades comerciales, deportivas,

sanitarias, casinos, cambio de moneda extranjera y un largo etc. de operaciones, que por ser habituales también deben ser también consideradas como propias. Y si me apuran un poco ¿porque no hospitales y clínicas en la parte que tienen de hostelería? (necesariamente ofrecen alojamiento y manutención, aunque por supuesto con carácter complementario); sin olvidar algunos centros de salud, balnearios, centros de talasoterapia, termalismo y similares, a medio camino entre el ocio y la salud.

La propuesta de adaptación será lo suficientemente amplia y flexible para que pueda ser aplicada a cualquier empresa del sector con independencia de su tamaño, propiedad o régimen de explotación.

En muchas ocasiones utilizaremos a los hoteles y complejos hoteleros en general, como referencia en nuestra adaptación, la razón no es otra que el hecho de ser los establecimientos más completos, tanto desde el punto de vista organizativo como contable, pues en ellos se encuentran prácticamente todas las actividades que otras empresas del sector ofrecen de forma aislada.

Por tanto, en propuesta de adaptación quedarán patentes las particularidades de la industria hotelera: la importancia de su inmovilizado funcional, la elevada incidencia de los gastos de personal en la cuenta de resultados, la importancia de los consumos de ciertas materias primas (alimentos y bebidas básicamente) pese a tratarse de empresas de servicios y la ya recalcada multiactividad, de la que debe aparecer información incluso para los usuarios externos, por lo tanto una información de los resultados por actividades debería ser imprescindible en este sector. También se tiene en cuenta la circunstancia de que en el negocio hotelero coexisten entidades propietarias con organizaciones explotadoras, e incluso en las grandes cadenas hoteleras se dan conjuntamente las dos modalidades.



Se respetará la estructura en cinco partes del Plan General de Contabilidad, precedidas de una introducción, que en otras adaptaciones sectoriales aprobadas, ha servido para resaltar las principales características del sector objeto de adaptación. En nuestro caso, la introducción será necesariamente breve, toda vez que hemos dedicado gran parte de este trabajo a estudiar las características del sector de la hostelería, y por tanto caeríamos en la redundancia si las volviéramos a repetir.

La primera parte, dedicada a los principios contables, no ha sufrido ninguna modificación respecto Plan General de Contabilidad, ya que desarrolla, sintetiza y complementa lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio aplicable a todos los empresarios.

Esta parte tampoco ha sido modificada en ninguna de las adaptaciones sectoriales aprobadas hasta el momento, ni siquiera en la adaptación de las entidades sin fines lucrativos, en que tal vez se podría haber matizado el principio del devengo, o en la adaptación de las empresas de abastecimiento de aguas, el principio de continuidad.

La segunda parte, el cuadro de cuentas, que contiene los grupos, subgrupo y cuentas necesarias para registrar las operaciones de las empresas del sector de la hostelería, es la que ha sufrido las modificaciones más visibles, pues en ella se han incluido numerosas cuentas para registrar las operaciones específicas del sector, o se han modificado las existentes y, en algún caso, se han eliminado cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad por considerar que no son necesarias para las empresas objeto de nuestro estudio, y en muchas ocasiones hemos recurrido a la división de las cuentas en subcuentas de 4 o 5 cifras.

Hemos procurado respetar el orden y estructura de los subgrupos tal y como aparecen en el PGC, pero en algunos casos no hemos tenido más remedio que modificar las denominaciones o alterar el orden.

El cuadro de cuentas propuesto es único, de manera que pueda ser útil a todas las empresas afectadas, e incluye las cuentas modificadas y las restantes cuentas definidas por el Plan General de Contabilidad y utilizadas por las empresas del sector.

Somos conscientes de que para que un plan contable alcance el mayor grado de flexibilidad, el cuadro de cuentas no deba ser obligatorio en cuanto a numeración y denominación de las cuentas, sin embargo, sí debe constituir una referencia obligada en relación con los epígrafes de las cuentas anuales.

La tercera parte, definiciones y relaciones contables, da contenido y claridad a las cuentas enumeradas, definiéndolas y añadiendo conceptos de las operaciones específicas de la hostelería y en algún caso criterios de valoración.

En la cuarta parte, cuentas anuales, que incluye las normas y requisitos para formular el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, en los modelos normal o abreviado, se han incorporado algunas partidas relativas a operaciones propias del sector.

En la memoria hemos incluido información relativa a cada una de las actividades, desglosando en su caso los inmovilizados, existencias, créditos, débitos, gastos e ingresos ligados a cada actividad. Y dada la multiactividad característica del negocio hotelero, se propone la elaboración de un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades.

También hemos incluido en esta cuarta parte, las modificaciones introducidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitadas, y por el Real Decreto 572/1997, de 18 de abril, por el que se revisan los límites para formular cuentas anuales abreviadas, contenidos en los artículos 181 y 190 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Así mismo se ha incluido la modificación de la indicación segunda del artículo 200, sobre el contenido de la memoria.

En relación con la elaboración de las cuentas anuales, y dado que ya nos encontramos en el período transitorio para la introducción del euro, habrá que tener presente lo establecido por el Real Decreto 2814/1/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de la introducción al euro.

De conformidad con el artículo 1 del capítulo I de dicho Real Decreto, a partir 1 de enero del 2002, las cuentas anuales deberán expresarse en euros, y durante el período transitorio, podrán expresarse libremente en pesetas o euros. Si bien se recomienda que se utilice el euro en las cuentas anuales cerradas a partir del 1 de enero del 2002.

La quinta parte, normas de valoración, también ha sufrido algunas modificaciones, pues incluye los criterios para valorar las operaciones específicas del sector, e incorporará normas introducidas en otras adaptaciones sectoriales aprobadas y que consideramos son de aplicación al sector de la hostelería.

En esta quinta parte también se ha incluido la modificación del tratamiento contable del fondo de comercio incluida en el artículo 194, apartado 2 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en los términos establecidos por la disposición adicional decimoquinta, apartado 11

de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que deberá aplicarse de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 12 de la citada disposición adicional.

Siguiendo el modelo de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a otros sectores aprobadas, en la propuesta de adaptación a las empresas del sector de la hostelería y la restauración, sólo se han incluido aquellas partes que se han visto modificadas respecto al Plan General de Contabilidad, excepto en el cuadro de cuentas, que hemos incluido completo, señalando en *cursiva* las cuentas añadidas o modificadas. En todo lo no modificado será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad y en las Resoluciones dictadas por el ICAC.

También hay que tener presente que aquellas actividades realizadas por las empresas del sector de la hostelería, que hayan sido reguladas por adaptaciones aprobadas, serán de aplicación para las citadas actividades; es el caso de las actividades inmobiliarias realizadas por algunos grupos hoteleros.

Con esta adaptación, esperamos que las empresas hoteleras y de restauración dispongan de un instrumento útil para su gestión, recomendando a estas empresas, la aplicación de algún sistema de contabilidad de costes, con objeto de ver enriquecida su contabilidad externa y conocer sus costes con el fin de tomar en cada momento la decisión más adecuada.

## **2. MODIFICACIONES MÁS IMPORTANTES RESPECTO AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD**

Salvo en la primera parte del PGC dedicada a los principios contables, hemos introducido modificaciones en todas las restantes: en el cuadro de cuentas, y consecuentemente en las definiciones y relaciones contables, en las cuentas anuales y en las normas de valoración. Las modificaciones más significativa que hemos incorporado a la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector hotelero y de la restauración, son las siguientes:

### **2.1. Modificaciones en el cuadro de cuentas**

#### **2.1.1. Modificaciones en el grupo 1**

En el grupo 1 hemos introducido la cuenta 109 *"Fondo operativo"*, cuenta de uso exclusivo de las uniones temporales de empresas (UTES)<sup>254</sup>, estando destinada a registrar el capital escriturado en el acto fundacional de las uniones.

También se han introducido modificaciones en los subgrupos 13 y 14. En el subgrupo 13 se ha creado la cuenta 137. *Ingresos diferidos de alojamientos en régimen de tiempo compartido*, con el fin de distribuir en

---

<sup>254</sup> Los criterios de contabilización de las participaciones en UTES se establecieron por vez primera en las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras, aprobadas por Orden de 27 de enero de 1993; desde entonces dichos criterios son de aplicación para todas las empresas que participen en UTES; y han sido recogidas explícitamente en las normas de valoración de las adaptaciones sectoriales de empresas las inmobiliarias y de las eléctricas.

Las UTES ya habían sido reguladas once años antes por la Ley 18/1982, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo regional, modificada parcialmente por la Ley 12/1991, de agrupaciones de interés económico.

varios ejercicios el pago inicial que realizan los compradores del derecho de uso, por un tiempo generalmente indefinido, de alojamientos hoteleros en régimen de tiempo compartido.

Este tipo de operaciones, también conocidas por el término inglés *timesharing*, fueron descritas en el capítulo primero, apartado 4.10. de este trabajo.

En el subgrupo 14, hemos subdividido la cuenta 140. *Provisión para pensiones y obligaciones similares*, de esta subdivisión destacamos la *Provisión para premio de jubilación* (cuenta 1400). Esta provisión tiene como objeto crear un fondo para satisfacer un premio a aquellos trabajadores que cesen en sus servicios a la empresa por jubilación o incapacidad laboral permanente, siempre que tengan una antigüedad superior a 10 años<sup>255</sup>.

Además, hemos ampliado el subgrupo 14 con la introducción de las cuentas 145 y 146. La cuenta 145. *Provisión para actuaciones medioambientales*, que recoge los fondos de ahorro destinados a prevenir, reducir o reparar los daños causados al medio ambiente. Las empresas del sector hotelero, tradicionalmente acusadas del deterioro de las zonas costeras con destrucciones al paisaje y vertidos en las playas, deben estar especialmente sensibilizadas con los problemas de recuperación y regeneración del medio ambiente y del entorno paisajístico de los destinos turísticos, no sólo por exigencia de la sociedad, si no también por tratarse de elementos esenciales para el desarrollo de la empresa<sup>256</sup>.

---

<sup>255</sup> De acuerdo con los términos del convenio colectivo para el grupo de hostelería que afecta a todas las empresas que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ordenanza Laboral del Ramo de Hostelería, aprobada por Orden de 28 de febrero de 1974.

<sup>256</sup> Esta cuenta ya había sido introducida por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector eléctrico.

La otra cuenta introducida es la 146. *Provisión para indemnizaciones a clientes*, por la necesidad de provisionar las indemnizaciones que la empresa deba satisfacer a sus clientes como consecuencia de daños y perjuicios causados durante su estancia en el hotel, como: posibles intoxicaciones alimentarias, reclamaciones por sobrecontratación<sup>257</sup>, u otros daños que se le pudieran ocasionar.

### 2.1.2. Modificaciones en el grupo 2

En el grupo 2 hemos realizado numerosas modificaciones de las que subrayamos las siguientes: en el subgrupo 21 hemos subdividido la cuenta 212. *Propiedad industrial*, en subcuentas, de las que destacamos la 2123. *Franquicias*, para registrar el importe satisfecho para explotar un negocio en régimen de franquicia, tan frecuente en la hostelería. Y la cuenta 2124. *Licencias*, para recoger los importes satisfechos a la Administración para la obtención de permisos especiales para organizar fiestas y espectáculos, para vender bebidas alcohólicas, para instalar terrazas en la vía pública y similares.

En el subgrupo 22 y paralelamente en sus cuentas correctoras (subgrupos 28 y 29), y en las inmovilizaciones materiales en curso (subgrupo 23), aparte de modificar la denominación de algunas cuentas con

---

<sup>257</sup> La sobrecontratación (tanto aérea como hotelera) más conocida por el término inglés de *overbooking*, es una costumbre que tiene su origen en el derecho del cliente a devolver el billete de avión o no presentarse en el hotel en que ha reservado habitación, sin ningún tipo de penalización. Los hoteleros tienen estimado que alrededor un 10% de las reservas no se presentan, por lo que es habitual, que para evitar desocupaciones, contratan más plazas de las disponibles, con el consiguiente perjuicio para el cliente.

El *overbooking* es una práctica generalizada en casi todo el mundo, que en nuestro país no está regulado, no obstante, lo habitual es que el cliente que lo padezca sea indemnizado.

el fin de adaptarlas al sector, hemos realizado numerosas divisiones en cuentas de 4 y 5 cifras.

La cuenta 221. *Construcciones*, la hemos subdividido con el fin de distinguir los edificios generales de los edificios gravados por la venta del derecho de uso por turnos<sup>258</sup>, también hemos distinguido los acondicionamientos de las construcciones, las instalaciones generales y las obras de infraestructura puesto que su uso y ritmo de amortización son diferentes.

La cuenta 222. *Instalaciones específicas*, destinada a registrar las instalaciones fijas propias de la hostelería, ha sido subdividida para distinguir las instalaciones más significativas.

Se ha cambiado la denominación de la cuenta 223. *Equipamiento y mobiliario específico*, dividiéndola en dos subcuentas, una para los equipos industriales y otra para el mobiliario específico de la hostelería, que no hemos querido incluir en la cuenta 226 (Mobiliario) por considerar que las condiciones de uso y amortización son muy distintas.

La cuenta 224. *Utilaje y material auxiliar* la hemos destinado a registrar ese inmovilizado material, propio de la hostelería, que se está constantemente renovando, y cuyo valor global es de una importancia secundaria para la empresa, como son los uniformes del personal, la lencería, la vajilla, la cubertería, la cristalería, etc.

---

<sup>258</sup> Los edificios gravados por el derecho de uso y aprovechamiento por turnos deben figurar en el inmovilizado puesto que no hay transferencia de la propiedad, según se deduce de la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias.



### 2.1.3. Modificaciones en el grupo 3

En el grupo 3 también ha sido objeto de numerosas modificaciones con el fin de adaptarlo a las características del sector. Hemos cambiado la denominación de algún subgrupo: el 33. *Estudios y trabajos en curso*, o alterando el orden de otro: el subgrupo destinado a las existencias comerciales pasa a ser el 36, por considerar que la venta de mercaderías, aunque habitual en la hostelería, es una actividad complementaria.

Las denominaciones de las cuentas de cada subgrupo reflejan las existencias que se registran en ese subgrupo, así las cuentas del subgrupo 31. *Materias primas*, son alimentos perecederos, alimentos no perecederos, etc. y las del subgrupo 35. *Productos terminados*, bandejas preparadas, platos en conserva, helados, cremas, etc., por citar sólo un par de ejemplos.

### 2.1.4. Modificaciones en el grupo 4

En el grupo 4 sólo hay dos modificaciones, la subdivisión de la cuenta 430. *Clientes*, por tipos de clientes: agencias de viajes, operadores turísticos, clientes con bonos de hotel, empresas y colectividades, particulares, usuarios de *tickets* de restaurante, etc. Y las modificaciones en el subgrupo 47, concretamente en la cuenta 473. *Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta*, y 475. *Hacienda pública, acreedor por conceptos fiscales*, que recoge los cambios de denominación introducidos en el Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que afectan a la definición de dichas cuentas.

### **2.1.5. Modificaciones en el grupo 5**

En el grupo 5 sólo hemos introducido la cuenta 554. *Cuentas corrientes con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes*, para registrar las operaciones de las UTES y comunidades de bienes en las que participa la empresa.

### **2.1.6. Modificaciones en el grupo 6**

El grupo 6 ha sido objeto de numerosas modificaciones debido a la necesidad de adaptar las cuentas de los subgrupos 60 y 61, sobre todo, a los gastos característicos del sector.

En el subgrupo 62 hemos subdividido algunas cuentas de tres cifras para especificar gastos propios del sector: honorarios de franquicias, de gestión, canon por derechos audiovisuales, alquiler de películas, etc. como subdivisiones de la cuenta 621, o la cuenta 6221. *Reparaciones y conservación del medio ambiente*, como subdivisión de la 622.

En la cuenta 630. *Impuesto sobre beneficios*, se recogen los cambios de denominación introducidos en el Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

En el subgrupo 64 hemos añadido la cuenta 644. *Manutención y alojamiento del personal*, para registrar estos pagos en especie, que tienen como contrapartida la cuenta 734. *Producción consumida*.

En el subgrupo 65 hemos añadido la cuenta 652. *Indemnizaciones a clientes*, para registrar las indemnizaciones producidas (o estimadas) por daños ocasionados a clientes durante su estancia en el hotel.

### **2.1.7. Modificaciones en el grupo 7**

El grupo 7 también ha sido objeto de numerosas modificaciones para adaptarlo a las múltiples actividades desarrolladas por las empresas del sector. Las modificaciones principales están en la cuenta 700. *Prestaciones de servicios*, con subcuentas para cada tipo de servicio prestado (hospedaje, restauración, servicios contratados, alojamiento a tiempo compartido...), la cuenta 701. *Venta de productos terminados*, destinada a recoger la venta de productos elaborados por la empresa para ser consumidos fuera del establecimiento, es decir sin ir acompañados de una prestación de servicio y la cuenta 706. *Venta de mercaderías*, para las ventas de los artículos no elaborados por la empresa.

Y por último, en el subgrupo 73 se ha añadido la cuenta 734. *Producción consumida*, contrapartida de los gastos de manutención y alojamiento del personal.

## 2.2. Modificaciones en las cuentas anuales

La cuarta parte, cuentas anuales, también ha sido modificada, ya hemos comentado las modificaciones introducidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitadas, y por el Real Decreto 572/1997, de 18 de abril.

Por lo que se refiere a las normas de elaboración, se ha añadido un apartado, el número 13, sobre información segmentada por actividades<sup>259</sup>, que tiene su origen en la multiactividad de la industria hotelera, distinguiéndose las actividades de prestaciones de servicios (hospedaje, restauración, servicios contratados, alojamiento en régimen de tiempo compartido, *café*, bares, cafeterías y discotecas), las de venta de productos elaborados para llevar o repartir y las actividades comerciales. A cada actividad se le asignarán los activos, pasivos, gastos e ingresos que les correspondan de forma directa o exclusiva, y se le imputarán, sobre la base de criterios racionales, los importes de los activos, pasivos, gastos e ingresos comunes.

En otros apartados de las normas de elaboración ya existentes, se han añadido párrafos relativos a la forma en que las empresas del sector hotelero deben elaborar sus cuentas anuales cuando participan en UTES o comunidades de bienes; el contenido de estos apartados coincide con el establecido en las normas de adaptación del PGC a las empresas

---

<sup>259</sup> En la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas aprobada por Orden de 23 de junio de 1995, también se solicita información segmentada, concretamente en la cuarta parte se incluye la cuenta de pérdidas y ganancias analítica por secciones deportivas. Igualmente, en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, aprobada por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, se incluye información segmentada: balance y cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades.

constructoras, aprobadas por Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, donde se regulan con carácter general.

Los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias han sufrido modificaciones para adaptar sus partidas a los conceptos característicos del sector de la hostelería.

En el modelo de balance normal se han abierto dos partidas en el epígrafe B.III. "Inmovilizaciones materiales", para incorporar las instalaciones, equipos y mobiliario específico, en la primera, y otras instalaciones, utillaje y mobiliario, en la segunda.

Y en el modelo normal de cuenta de pérdidas y ganancias, se introducen las partidas a) "Consumo de alimentos, bebidas y otras materias primas" y b) "Consumo de otros aprovisionamientos y material auxiliar de explotación", por delante de c) "Consumo de mercaderías", en el epígrafe 2. "Aprovisionamientos". Y en el importe neto de la cifra de negocios, se da preferencia a los ingresos por prestación de servicios (partida a) respecto a las ventas de productos elaborados y mercaderías (partida b).

En la memoria se incorporan cuatro nuevos apartados para recoger información sobre el fondo de reversión, el medio ambiente, las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes y la información segmentada por actividades. La descripción de estos conceptos se realiza, generalmente, en las normas de valoración.

Además, varios apartados de la memoria se amplían con información específica del sector hostelero.

### **2.3. Modificaciones en las normas de valoración**

La quinta parte, normas de valoración, contiene los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones realizadas por las empresas de hostelería. Y aunque hemos procurado ajustarnos lo más posible a las normas de valoración del PGC, ha sido necesario introducir alguna modificación.

En las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial se introduce un nuevo apartado dedicado a las concesiones administrativas, además de la ya comentada incorporación de la modificación del tratamiento contable del fondo de comercio incluida la Ley 37/1998, de 16 de noviembre.

Se introducen varios apartados en las normas particulares sobre el inmovilizado material, referentes a la información sobre las construcciones, en particular las gravadas con un derecho de uso por estar destinadas a alojamientos en régimen de tiempo compartido.

También se establecen normas de contabilización para la lencería, cubertería vajilla, y otro inmovilizado similar.

En las normas de valoración de las existencias, se incorpora el criterio de valoración de los trabajos y estudios en curso.

Se han introducido normas particulares de valoración de los ingresos por prestación de servicios que se producen en el sector.

Y se han añadido normas para valorar el fondo de reversión puestos que algunos grupos hoteleros son concesionarios de puertos deportivos y muchos restaurantes son explotados en régimen de concesión en aeropuertos, estaciones de ferrocarril, zonas portuarias, áreas de servicios

de autopistas, universidad, hospitales y otros organismos públicos, y en algunos casos sus activos deben revertir al Estado u organismo público concesionario.

También se han incorporado las normas de valoración concernientes a las uniones temporales de empresas, que ya habían sido reguladas con carácter general en las adaptaciones sectoriales del sector eléctrico y de la construcción respectivamente.

No hace falta decir, que en todo lo no modificado son de aplicación las normas del Plan General de Contabilidad.

### **3. PRINCIPIOS CONTABLES**

Esta primera parte, dedicada a los principios contables, no ha sido objeto de ninguna modificación, puesto que desarrolla lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio, que establece que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.



#### 4. CUADRO DE CUENTAS

Incluimos la lista de cuentas completa, resaltando con letra *cursiva* las cuentas modificadas.

##### Grupo 1

---

##### FINANCIACIÓN BÁSICA

---

#### 10. CAPITAL.

##### 100. Capital social.

1000. Capital ordinario.

1001. Capital privilegiado.

1002. Capital sin derecho a voto.

1003. Capital con derechos restringidos.

##### 101. Fondo social.

##### 102. Capital.

##### 109. *Fondo operativo.*

#### 11. RESERVAS.

##### 110. Prima de emisión de acciones.

##### 111. Reservas de revalorización.

1111. Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio.

1119. Otras reservas de revalorización.

##### 112. Reserva legal.

##### 113. Reservas especiales.

##### 114. Reservas para acciones de la sociedad dominante.

##### 115. Reservas para acciones propias.

##### 116. Reservas estatutarias.

##### 117. Reservas voluntarias.

##### 118. Reservas por capital amortizado.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN.

- 120. Remanente.
- 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.
- 122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.
- 129. Pérdidas y ganancias.

13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

- 130. Subvenciones oficiales de capital.
  - 1300. Subvenciones del Estado.
  - 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
- 131. Subvenciones de capital.
- 132. Donaciones.
- 135. Ingresos por intereses diferidos.
- 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.
- 137. *Ingresos diferidos de alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*

14. PROVISIÓN PARA RIESGOS Y GASTOS.

- 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.
  - 1400. *Provisión para premio de jubilación.*
  - 1401. *Provisión para pensiones.*
  - 1402. *Provisión para indemnizaciones.*
- 141. Provisión para impuestos.
- 142. Provisión para responsabilidades.
- 143. Provisión para grandes reparaciones.
- 144. Fondo de reversión.
- 145. *Provisión para actuaciones medioambientales.*
- 146. *Provisión para indemnizaciones a clientes.*

**15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS.**

**150. Obligaciones y bonos.**

1500. Obligaciones y bonos simples.

1501. Obligaciones y bonos garantizados.

1502. Obligaciones y bonos subordinados.

1503. Obligaciones y bonos cupón cero.

1504. Obligaciones y bonos con opción de adquisición de acciones.

1505. Obligaciones y bonos con participación en beneficios.

**151. Obligaciones y bonos convertibles.**

**155. Deudas representadas en otros valores negociables.**

**16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.**

**160. Deudas a largo plazo con empresas del grupo.**

1600. Préstamos a largo plazo de empresas del grupo.

1609. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.

**161. Deudas a largo plazo con empresas asociadas.**

**162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.**

**163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.**

**164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.**

**165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.**

**17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.**

**170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.**

1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.

1702. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

1709. Otras deudas a largo plazo con entidades de crédito.

- 171. Deudas a largo plazo.
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
- 174. Efectos a pagar a largo plazo.
  
- 18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.
  - 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
  - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
  
- 19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN.
  - 190. Accionistas por desembolsos no exigidos.
  - 191. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
  - 192. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
  - 193. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes.
  - 194. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
  - 195. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.
  - 196. Socios parte no desembolsada.
  - 198. Acciones propias en situaciones especiales.
  - 199. Acciones propias para reducción de capital.

---

## Grupo 2

---

### INMOVILIZADO

---

- 20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
  - 200. Gastos de constitución.
  - 201. Gastos de primer establecimiento.
  - 202. Gastos de ampliación de capital.

21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.

- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
- 211. Concesiones administrativas.
- 212. *Propiedad industrial.*
  - 2120. *Nombres comerciales.*
  - 2121. *Marcas.*
  - 2122. *Patentes.*
  - 2123. *Franquicias.*
  - 2124. *Licencias.*
- 213. Fondo de comercio.
- 214. Derechos de traspaso.
- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.

22. INMOVILIZADOS MATERIALES.

- 220. Terrenos y bienes naturales.
- 221. *Construcciones.*
  - 2210. *Edificios.*
    - 22100. *Construcciones para actividades hosteleras.*
    - 22101. *Construcciones para actividades deportivas y de recreo.*
    - 22102. *Construcciones para actividades comerciales y administrativas.*
    - 22109. *Construcciones para otras actividades.*
  - 2211. *Construcciones para alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*
  - 2212. *Acondicionamiento de construcciones.*
    - 22120. *Revestimiento de suelos.*
    - 22121. *Revestimiento de paredes y muros.*
    - 22122. *Tabiques y falsos techos.*

- 22123. *Carpintería, aluminio y otros acondicionamientos similares.*
- 22129. *Otros acondicionamientos de construcciones.*
- 2213. *Instalaciones generales.*
  - 22130. *Ascensores y montacargas.*
  - 22131. *Distribución de fluidos.*
  - 22132. *Grupo electrógeno.*
  - 22133. *Calefacción, aire acondicionado, ventilación y seguridad.*
  - 22134. *Centralita telefónica e instalaciones de comunicación en general.*
  - 22139. *Otras instalaciones generales.*
- 2214. *Infraestructuras.*
- 222. *Instalaciones específicas.*
  - 2220. *Cámaras frigoríficas y de congelación.*
  - 2221. *Unidades de alojamiento.*
  - 2222. *Unidades de restauración.*
  - 2223. *Bares, cafeterías, discotecas...*
  - 2224. *Instalaciones deportivas y de recreo.*
  - 2229. *Otras instalaciones de carácter específico.*
- 223. *Equipamiento y mobiliario específicos.*
  - 2230. *Equipos industriales.*
    - 22300. *De preparación, cocción, conservación y calentamiento de alimentos.*
    - 22301. *De lavandería, planchado y limpieza en seco.*
    - 22302. *Portamaletas, carros y otros elementos para el transporte de equipajes.*
    - 22309. *Otros equipos industriales.*
  - 2231. *Mobiliario específico.*
    - 22310. *Mobiliario de habitaciones.*
    - 22311. *Mobiliario de salones.*

- 22312. *Mobiliario del restaurante.*
        - 22313. *Mobiliario de bares, cafeterías, discotecas...*
        - 22314. *Mobiliario de las instalaciones deportivas y de recreo.*
        - 22319. *Otro mobiliario específico.*
      - 224. *Utillaje y material auxiliar.*
        - 2240. *Uniformes y ropa del personal.*
        - 2241. *Lencería.*
        - 2242. *Cristalería y vajilla.*
        - 2243. *Cubertería.*
        - 2244. *Utensilios de cocina.*
        - 2245. *Pequeños electrodomésticos.*
        - 2246. *Discos, cassettes y similares.*
        - 2249. *Otro utillaje y material auxiliar.*
      - 225. *Otras instalaciones.*
      - 226. *Mobiliario.*
      - 227. *Equipos para procesos de información.*
      - 228. *Elementos de transporte.*
        - 2280. *Elementos de transporte de clientes.*
        - 2281. *Elementos de transporte de mercancías.*
        - 2289. *Otro material de transporte.*
      - 229. *Otro inmovilizado material.*
  - 23. **INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.**
    - 230. *Adaptación de terrenos y bienes naturales.*
    - 231. *Construcciones en curso.*
    - 232. *Instalaciones específicas en montaje.*
    - 233. *Equipamiento y mobiliario específicos en montaje.*
    - 237. *Equipos para procesos de información en montaje.*
    - 239. *Anticipos para inmovilizaciones materiales.*

**24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.**

- 240. Participaciones en empresas del grupo.
- 241. Participaciones en empresas asociadas.
- 242. Valores de renta fija de empresas del grupo.
- 243. Valores de renta fija de empresas asociadas.
- 244. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 245. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
- 247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
- 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo
- 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.

**25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.**

- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.
  - 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
  - 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
  - 2502. Otras inversiones financieras en capital.
- 251. Valores de renta fija.
- 252. Créditos a largo plazo.
- 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
- 254. Créditos a largo plazo al personal.
- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
- 257. Intereses a largo plazo de créditos.
- 258. Imposiciones a largo plazo.



- 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
- 26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
  - 260. Fianzas constituidas a largo plazo.
  - 265. Depósitos constituidos a largo plazo.
- 27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.
  - 270. Gastos de formalización de deudas.
  - 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
  - 272. Gastos por intereses diferidos.
- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.
  - 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
    - 2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
    - 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
    - 2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.
    - 2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
    - 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
    - 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
    - 2817. Amortización acumulada de bienes en régimen de arrendamiento financiero.
  - 282. *Amortización acumulada del inmovilizado material.*
    - 2821. *Amortización acumulada de construcciones.*
      - 28210. *Amortización acumulada de edificios.*
      - 28211. *Amortización acumulada de acondicionamiento de construcciones.*
      - 28212. *Amortización acumulada de instalaciones generales.*
      - 28213. *Amortización acumulada de infraestructuras.*
    - 2822. *Amortización acumulada de instalaciones específicas.*

- 28220. *Amortización acumulada de cámaras frigoríficas y de congelación.*
- 28221. *Amortización acumulada de unidades de alojamiento.*
- 28222. *Amortización acumulada de unidades de restauración.*
- 28223. *Amortización acumulada de bares, cafeterías, discotecas...*
- 28224. *Amortización acumulada de instalaciones deportivas y de recreo.*
- 28225. *Amortización acumulada de otras instalaciones de carácter específico.*
- 2823. *Amortización acumulada de equipamiento y mobiliario específicos.*
  - 28230. *Amortización acumulada de equipos industriales.*
  - 28231. *Amortización acumulada de mobiliario específico.*
- 2824. *Amortización acumulada de utillaje y material auxiliar.*
  - 28240. *Amortización acumulada de uniformes y ropa del personal.*
  - 28241. *Amortización acumulada de lencería.*
  - 28242. *Amortización acumulada de cristalería y vajilla.*
  - 28243. *Amortización acumulada de cubertería.*
  - 28244. *Amortización acumulada de utensilios de cocina.*
  - 28245. *Amortización acumulada de pequeños electrodomésticos.*
  - 28246. *Amortización acumulada de discos, cassettes y similares.*
  - 28249. *Amortización acumulada de otro utillaje y material auxiliar.*
- 2825. *Amortización acumulada de otras instalaciones.*
- 2826. *Amortización acumulada del mobiliario.*

2827. Amortización acumulada de equipos para proceso de información.

2828. *Amortización acumulada de elementos de transporte.*

28280. *Amortización acumulada de elementos de transporte de clientes.*

28281. *Amortización acumulada de elementos de transporte de mercancías.*

28289. *Amortización acumulada de otro material de transporte.*

2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO.

291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.

292. *Provisión por depreciación del inmovilizado material.*

2920. *Provisión por depreciación de terrenos y bienes naturales.*

2921. *Provisión por depreciación de construcciones.*

2922. *Provisión por depreciación de instalaciones específicas.*

2923. *Provisión por depreciación de equipamiento y mobiliario específicas.*

2924. *Provisión por depreciación de utillaje y material auxiliar.*

2925. Provisión por depreciación de otras instalaciones.

2926. Provisión por depreciación de mobiliario.

2927. Provisión por depreciación de equipos para proceso de información.

2928. Provisión por depreciación de elementos de transporte.

2929. Provisión por depreciación de otro inmovilizado material.

293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.

2930. Provisión por depreciación de participaciones en capital en empresas del grupo.

- 2931. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 2941. Provisión por depreciación de participaciones en capital en empresas asociadas.
- 2946. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

### Grupo 3

---

#### EXISTENCIAS

---

- 31. MATERIAS PRIMAS.
  - 310. *Alimentos perecederos.*
  - 311. *Alimentos no perecederos.*
  - 312. *Otras materias primas.*
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
  - 321. Combustibles
  - 322. Repuestos
  - 323. *Vajilla y cubertería de un sólo uso.*
  - 324. *Artículos de limpieza y lavado.*
  - 325. *Material de mantenimiento.*
  - 326. *Material de acogida.*

- 327. Envases y embalajes.
- 328. Material de oficina
- 329. *Otro material consumible.*
  
- 33. ESTUDIOS Y TRABAJOS EN CURSO.
  - 330. *Estudios y trabajos generales.*
  - 331. *Estudios y trabajos técnicos.*
  - 332. *Estudios y trabajos comerciales.*
  - 333. *Estudios y trabajos informáticos.*
  - 334. *Estudios y trabajos financieros.*
  
- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
  - 340. *Platos precocinados en conserva.*
  - 341. *Platos precocinados congelados.*
  
- 35. PRODUCTOS TERMINADOS.
  - 350. *Bandejas preparadas.*
  - 351. *Bebidas preparadas.*
  - 352. *Platos congelados.*
  - 353. *Platos en conserva.*
  - 354. *Helados y cremas.*
  - 355. *Chocolates.*
  - 359. *Otros productos terminados.*
  
- 36. COMERCIALES.
  - 360. *Platos preparados.*
  - 361. *Pastelería, bollería y panadería.*
  - 362. *Chocolates.*
  - 363. *Conservas y salazones.*
  - 364. *Helados y cremas.*
  - 365. *Refrescos.*

- 366. *Vinos, cavas y licores.*
  - 367. *Accesorios de presentación.*
  - 368. *Productos no alimentarios.*
  - 369. *Otros productos.*
39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.
- 391. Provisión por depreciación de materias primas.
  - 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
  - 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.
  - 395. Provisión por depreciación de productos terminados.
  - 396. *Provisión por depreciación de existencias comerciales.*

#### **Grupo 4**

---

#### **ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO**

---

40. PROVEEDORES.
- 400. Proveedores.
    - 4000. Proveedores.
    - 4004. Proveedores (moneda extranjera).
    - 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
  - 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
  - 402. Proveedores, empresas del grupo.
    - 4020. Proveedores, empresas del grupo.
    - 4021. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.
    - 4024. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).
    - 4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.
    - 4029. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

403. Proveedores, empresas asociadas.

407. Anticipo a proveedores.

41. ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestación de servicios.

4100. Acreedores por prestación de servicios.

4101. Acreedores por prestación de servicios (moneda extranjera).

4109. Acreedores por prestación de servicios, facturas pendientes de recibir o formalizar.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

43. CLIENTES.

430. *Clientes*

4300. *Clientes agencias de viajes.*

4301. *Clientes operadores turísticos.*

4302. *Clientes empresas y colectivos.*

4303. *Clientes particulares.*

4304. *Clientes, usuarios de bonos de hotel, tickets de restaurante o tarjetas de crédito.*

4305. *Clientes, expositores, concesionarios y arrendatarios.*

4306. *Clientes, moneda extranjera.*

4309. *Clientes, facturas pendientes de formalizar.*

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

4310. Clientes, efectos comerciales en cartera.

4311. Clientes, efectos comerciales descontados.

4312. Clientes, efectos comerciales en gestión de cobro.

4315. Clientes, efectos comerciales impagados.

432. Clientes, empresas del grupo.

4320. Cliente, empresas del grupo.

4321. Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.

- 4324. Clientes, empresas del grupo (moneda extranjera).
- 4329. Clientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 433. Clientes, empresas asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- 437. Anticipos de clientes.
- 44. DEUDORES DIVERSOS.
  - 440. Deudores.
    - 4400. Deudores.
    - 4404. Deudores (moneda extranjera).
    - 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
  - 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
    - 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
    - 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
    - 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
    - 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
  - 445. Deudores de dudoso cobro.
- 46. PERSONAL.
  - 460. Anticipo de remuneraciones.
  - 465. Remuneraciones pendientes de pago.
- 47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.
  - 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
    - 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
    - 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones recibidas.
    - 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.
  - 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
  - 472. Hacienda Pública, IVA soportado.



- 473. *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.*
  - 474. Hacienda Pública, beneficios anticipados y compensación de pérdidas.
    - 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
    - 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...
  - 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
    - 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
    - 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
    - 4752. *Hacienda Pública, acreedor por impuestos sobre sociedades.*
    - 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar
  - 476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
  - 477. Hacienda Pública, IVA soportado.
  - 479. Impuesto sobre beneficios diferido.
48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.
- 480. Gastos anticipados.
  - 485. Ingresos anticipados.
49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRÁFICO.
- 490. Provisiones para insolvencias de tráfico.
  - 493. Provisiones para insolvencias de tráfico, empresas del grupo.
  - 494. Provisiones para insolvencias de tráfico, empresas asociadas.

#### **Grupo 5**

---

#### **CUENTAS FINANCIERAS**

---

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS.
- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

- 501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo.
- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 509. Valores negociables amortizados.
  - 5090. Obligaciones y bonos amortizados.
  - 5091. Obligaciones y bonos convertibles amortizados.
  - 5095. Otros valores negociables amortizados.
- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
  - 510. Deudas a corto plazo con empresas del grupo.
    - 5100. Préstamos a corto plazo de empresas del grupo.
    - 5109. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
  - 511. Deudas a corto plazo con empresas asociadas.
  - 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
    - 5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.
    - 5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.
    - 5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
  - 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.
  - 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
  - 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
  - 516. Intereses a corto plazo de deudas con empresas del grupo.
  - 517. Intereses a corto plazo de deudas con empresas asociadas.

**52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.**

- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
  - 5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito.
  - 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
  - 5202. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
  - 5208. Deudas por efectos descontados.
- 521. Deudas a corto plazo.
- 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
- 524. Efectos a pagar a corto plazo.
- 525. Dividendo activo a pagar.
- 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
- 527. Intereses a corto plazo de deudas.

**53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.**

- 530. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
- 531. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
- 532. Valores de renta fija a corto plazo de empresas del grupo.
- 533. Valores de renta fija a corto plazo de empresas asociadas.
- 534. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 535. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
  - 5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija de empresas del grupo.
  - 5361. Intereses a corto plazo a empresas del grupo.
- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.

- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.
- 54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
  - 540. Inversiones financieras temporales.
    - 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización oficial.
    - 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización oficial.
    - 5409. Otras inversiones financieras temporales en capital.
  - 541. Valores de renta fija a corto plazo.
  - 542. Créditos a corto plazo.
  - 543. *Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado.*
  - 544. Créditos a corto plazo al personal.
  - 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
  - 547. Intereses a corto plazo de créditos.
  - 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.
- 55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
  - 550. Titular de la explotación.
  - 551. Cuenta corriente con empresas del grupo.
  - 552. Cuenta corriente con empresas asociadas.
  - 553. Cuenta corriente con socios y administradores.
  - 554. *Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.*
  - 555. Partidas pendientes de aplicación.
  - 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
    - 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas del grupo.
    - 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas asociadas.

- 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras empresas.
- 557. Dividendo activo a pagar.
- 558. Accionistas por desembolsos exigidos.
- 56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO.
  - 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
  - 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
  - 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
  - 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
- 57. TESORERÍA
  - 570. Caja.
  - 571. Caja, moneda extranjera.
  - 572. Bancos e instituciones de créditos c/c vista, pesetas.
  - 573. Bancos e instituciones de créditos c/c vista, moneda extranjera.
  - 574. Bancos e instituciones de créditos cuentas de ahorro, pesetas.
  - 575. Bancos e instituciones de créditos cuentas de ahorro, moneda extranjera.
- 58. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.
  - 580. Intereses pagados por anticipado.
  - 585. Intereses cobrados por anticipado.
- 59. PROVISIONES FINANCIERAS.
  - 593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
  - 594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.

- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

### **Grupo 6**

---

### **COMPRAS Y GASTOS**

---

#### **60. COMPRAS.**

- 601. *Compras de materias primas.*
  - 6010. *Compras de alimentos perecederos.*
  - 6011. *Compras de alimentos no perecederos.*
  - 6012. *Compras de otras materias primas.*
- 602. *Compras de otros aprovisionamientos.*
  - 6020. *Combustibles.*
  - 6021. *Repuestos.*
  - 6022. *Vajilla y cubertería de un sólo uso.*
  - 6023. *Artículos de limpieza y lavado.*
  - 6024. *Material de mantenimiento.*
  - 6025. *Material de acogida.*
  - 6026. *Envases y embalajes.*
  - 6027. *Material de oficina.*
  - 6029. *Otro material consumible.*
- 603. *Compras de material auxiliar de explotación.*
  - 6030. *Uniformes y ropa del personal.*
  - 6031. *Lencería.*
  - 6032. *Cristalería y vajilla.*
  - 6033. *Cubertería.*

- 6034. *Utensilios de cocina.*
- 6035. *Pequeños electrodomésticos.*
- 6036. *Discos, cassettes y similares.*
- 6039. *Otro utillaje y material auxiliar.*
- 606. *Compras de mercaderías.*
  - 6060. *Compras de platos preparados.*
  - 6061. *Compras de pastelería, bollería y panadería.*
  - 6062. *Compras de chocolates.*
  - 6063. *Compras de conservas y salazones.*
  - 6064. *Compras de helados y cremas.*
  - 6065. *Compras de refrescos.*
  - 6066. *Compras de vinos, cervezas, cavas y licores.*
  - 6067. *Compras de accesorios de presentación.*
  - 6068. *Compras de productos no alimentarios.*
- 607. *Trabajos realizados por otras empresas.*
  - 6070. *Servicios de alojamiento prestados por otras empresas.*
  - 6071. *Servicios de restauración prestados por otras empresas.*
  - 6072. *Servicio exterior de lavandería y limpieza en seco.*
  - 6073. *Personal contratado a través de empresas de trabajo temporal (ETT).*
  - 6079. *Otros servicios subcontratados.*
- 608. *Devoluciones de compras y operaciones similares.*
  - 6081. *Devoluciones de compras de materias primas.*
  - 6082. *Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.*
  - 6083. *Devoluciones de compras de material auxiliar de explotación.*
  - 6086. *Devoluciones de compras de mercaderías.*
- 609. *"Rappels" por compras*
  - 6091. *"Rappels" por compras de materias primas.*
  - 6092. *"Rappels" por compras de otros aprovisionamientos.*

6093. *"Rappels" por compras de material auxiliar de explotación.*

6096. *"Rappels" por compras de mercaderías.*

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

613. *Variación de existencias de material auxiliar de explotación.*

616. *Variación de existencias de mercaderías.*

62. SERVICIOS EXTERIORES

620. Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio.

621. *Arrendamientos y cánones.*

6210. *Arrendamiento de bienes inmuebles.*

6211. *Arrendamiento de bienes muebles.*

6213. *Honorarios de franquicias.*

6214. *Honorarios de gestión.*

6215. *Canon por derechos audiovisuales y de reproducción.*

6216. *Alquiler de películas de vídeo.*

6217. *Canon por televisión satélite/cable.*

622. *Reparaciones y conservación.*

6220. *Reparaciones y conservación del inmovilizado<sup>260</sup>.*

6221. *Reparaciones y conservación del medio ambiente.*

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes.

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares

627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas.*

6270. *Publicidad en medios de comunicación.*

---

<sup>260</sup> Idéntica subdivisión que el subgrupo 22.



- 6271. *Catálogos y otras publicaciones.*
- 6272. *Ferias y exposiciones.*
- 6273. *Invitaciones y obsequios a clientes.*
- 6279. *Otros gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas.*
- 628. *Suministros.*
- 629. *Otros servicios.*
  - 6290. *Teléfono, fax, télex....*
  - 6291. *Gastos de seminarios y conferencias.*
  - 6292. *Decoraciones florales.*
  - 6299. *Otros gastos.*
- 63. **TRIBUTOS.**
  - 630. *Impuesto sobre beneficios.*
  - 631. *Otros tributos.*
  - 633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*
  - 634. *Ajustes negativos en la imposición indirecta.*
    - 6341. *Ajustes negativos en IVA de circulante.*
    - 6342. *Ajustes negativos en IVA de inversiones.*
  - 636. *Devolución de impuestos.*
  - 638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.*
  - 639. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*
    - 6391. *Ajustes positivos en IVA de circulante.*
    - 6392. *Ajustes positivos en IVA de inversiones*
- 64. **GASTOS DE PERSONAL**
  - 640. *Sueldos y salarios.*
  - 641. *Indemnizaciones.*
  - 642. *Seguridad social a cargo de la empresa.*
  - 643. *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.*
  - 644. *Manutención y alojamiento del personal.*

6440. *Prestaciones de alojamientos.*

6441. *Prestaciones del restaurante.*

649. Otros gastos sociales.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN CORRIENTE.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.

651. Resultados de operaciones en común.

6510. Beneficio transferido (gestor).

6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

652. *Indemnizaciones a clientes.*

659. Otros gastos de gestión corriente.

66. GASTOS FINANCIEROS.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas del grupo.

6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas asociadas.

6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras empresas.

6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas del grupo.

6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas asociadas.

6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en otras empresas.

662. Intereses de deudas a largo plazo.

6620. Intereses de deudas a largo plazo en empresas del grupo.

6621. Intereses de deudas a largo plazo en empresas asociadas.

- 6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 6623. Intereses de deudas a largo plazo en otras empresas.
- 6624. Intereses de deudas por arrendamiento financiero a largo plazo.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
  - 6630. Intereses de deudas a corto plazo en empresas del grupo.
  - 6631. Intereses de deudas a corto plazo en empresas asociadas.
  - 6632. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.
  - 6633. Intereses de deudas a corto plazo en otras empresas.
  - 6634. Intereses de deudas por arrendamiento financiero a corto plazo.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
  - 6640. Intereses por descuento de efectos en entidades de créditos del grupo.
  - 6641. Intereses por descuento de efectos en entidades de créditos asociadas.
  - 6643. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de créditos.
- 665. Descuento sobre ventas por pronto pago.
  - 6650. Descuento sobre ventas por pronto pago a empresas del grupo.
  - 6651. Descuento sobre ventas por pronto pago a empresas asociadas.
  - 6653. Descuento sobre ventas por pronto pago a otras empresas.
- 666. Pérdidas en valores negociables.

- 6660. Pérdidas en valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 6661. Pérdidas en valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 6663. Pérdidas en valores negociables a largo plazo en otras empresas.
- 6665. Pérdidas en valores negociables a corto plazo en empresas del grupo.
- 6666. Pérdidas en valores negociables a corto plazo en empresas asociadas.
- 6668. Pérdidas en valores negociables a corto plazo en otras empresas.
- 667. Pérdidas de créditos.
  - 6670. Pérdidas de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
  - 6671. Pérdidas de créditos a largo plazo a empresas asociadas
  - 6673. Pérdidas de créditos a largo plazo a otras empresas.
  - 6675. Pérdidas de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
  - 6676. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
  - 6678. Pérdidas de créditos a corto plazo a otras empresas
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Otros gastos financieros.
- 67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES.
  - 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
  - 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
  - 672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
  - 673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

- 674. Pérdidas por acciones con acciones y obligaciones propias.
  - 675. Donaciones del inmovilizado inmaterial.
  - 676. Donaciones del inmovilizado material.
  - 678. Gastos extraordinarios.
  - 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.
68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
- 680. Amortización de gastos de establecimiento.
  - 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
  - 682. *Amortización del inmovilizado material.*
    - 6821. *Amortización de construcciones.*
    - 6822. *Dotación a la amortización de instalaciones específicas.*
    - 6823. *Dotación a la amortización de equipamiento y mobiliario específicas.*
    - 6824. *Dotación a la amortización de utillaje y material auxiliar.*
    - 6825. Dotación a la amortización de otras instalaciones.
    - 6826. Dotación a la amortización de mobiliario.
    - 6827. Dotación a la amortización de equipos para proceso de información.
    - 6828. Dotación a la amortización de elementos de transporte.
    - 6829. Amortización de otro inmovilizado material.
69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.
- 690. Dotación al fondo de reversión.
  - 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
  - 692. *Dotación a la provisión del inmovilizado material.*
    - 6920. *Dotación a la provisión de terrenos y bienes naturales.*
    - 6921. *Dotación a la provisión de construcciones.*
    - 6922. *Dotación a la provisión de instalaciones específicas.*
    - 6923. *Dotación a la provisión de equipamiento y mobiliario específicas.*

- 6924. *Dotación a la provisión de utillaje y material auxiliar.*
- 6925. Dotación a la provisión de otras instalaciones.
- 6926. Dotación a la provisión de mobiliario.
- 6927. Dotación a la provisión de equipos para proceso de información.
- 6928. Dotación a la provisión de elementos de transporte.
- 6929. Dotación a la provisión de otro inmovilizado material.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. *Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.*
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 6960. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
- 6961. *Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.*
- 6963. Dotación a la provisión de valores negociables a largo plazo en otras empresas.
- 6965. Dotación a la provisión de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 6966. Dotación a la provisión de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 6973. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 6980. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.

- 6981. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo a empresas asociadas.
- 6983. Dotación a la provisión para valores negociables corto plazo a otras empresas.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 6993. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras empresas.

### **Grupo 7**

---

#### **VENTAS E INGRESOS**

---

#### **70. VENTAS DE SERVICIOS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE MERCADERÍAS, ETC.**

##### **700. *Prestación de servicios.***

##### **7000. *Prestación de servicios de hospedaje.***

##### **70000. *Alojamiento.***

##### **70001. *Pensión completa*<sup>261</sup>.**

##### **70002. *Media pensión.***

##### **70003. *Alojamiento y desayuno.***

##### **70004. *Servicio de habitaciones.***

##### **70005. *Mini-bar.***

##### **70009. *Otras prestaciones de servicios de hospedaje.***

---

<sup>261</sup> En las cuentas que incorporen prestaciones de servicios de alojamiento, de alimentos o de bebidas, sería aconsejable separar estos tres tipos de servicios.

- 7001. *Prestación de servicios restauración.*
  - 70010. *Comidas.*
  - 70011. *Bebidas.*
  - 70012. *Cafetería.*
  - 70019. *Otras prestaciones del restaurante.*
- 7002. *Prestaciones de servicios contratados.*
  - 70020. *Banquetes.*
  - 70021. *Buffets.*
  - 70022. *Cocktails.*
  - 70023. *Alquiler de salones*
  - 70029. *Otras prestaciones contratadas.*
- 7003. *Prestación de servicios de alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*
- 7004. *Prestación de servicios de restauración colectiva.*
- 7005. *Prestaciones de servicios de bares, cafeterías, discotecas...*
  - 70040. *Prestaciones de servicios de bares.*
  - 70041. *Prestaciones de servicios de cafeterías.*
  - 70042. *Prestaciones de servicios de discotecas.*
- 7006. *Prestaciones del servicio telefónico, télex, fax...*
- 7007. *Prestaciones de servicios de garaje y aparcamiento.*
- 7008. *Prestación de servicios de lavandería.*
- 7009. *Prestaciones por otros servicios complementarios.*
  - 70090. *Prestaciones por arrendamiento a expositores y concesionarios.*
  - 70091. *Prestaciones por otras actividades.*
- 701. *Ventas de productos terminados.*
  - 7010. *Ventas de productos para llevar, tiendas<sup>262</sup>.*

---

<sup>262</sup> A subdividir por tipo de producto vendido (bandejas preparadas, platos cocinados, *sándwichs*, helados, bebidas...). Esta subdivisión también se realizará en otras ventas de productos terminados de contenido similar.



- 7011. *Ventas de productos para llevar, restauración rápida.*
  - 7012. *Ventas de productos para llevar, restauración para colectividades.*
  - 7013. *Ventas de productos para llevar, máquinas expendedoras automáticas.*
  - 7019. *Otras ventas de productos para llevar.*
  - 701. *Ventas de productos semiterminados.*
    - 7029. *Ventas de alimentos precocinados.*
    - 7029. *Ventas de otros productos semiterminados.*
  - 702. *Ventas de subproductos y residuos.*
  - 703. *Ventas de envases y embalajes.*
  - 706. *Ventas de mercaderías.*
    - 7060. *Ventas de productos alimenticios en tiendas<sup>263</sup>.*
    - 7061. *Ventas de productos alimenticios en restaurantes.*
    - 7062. *Ventas de productos alimenticios en bares, cafeterías....*
    - 7063. *Ventas de productos alimenticios, máquinas expendedoras automáticas.*
    - 7064. *Ventas de productos no alimenticios.*
    - 7069. *Otras ventas de mercaderías.*
  - 708. *Devoluciones de ventas y operaciones similares.*
    - 7081. *Devoluciones de ventas de productos terminados.*
    - 7082. *Devoluciones de ventas de productos semiterminados.*
    - 7083. *Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.*
    - 7084. *Devoluciones de ventas de envases y embalajes.*
    - 7086. *Devoluciones de ventas de mercaderías.*
  - 709. *"Rappels" sobre ventas.*
    - 7080. *"Rappels" en prestaciones de servicios.*
    - 7081. *"Rappels" sobre ventas de productos terminados.*
-

7082. "Rappels" sobre ventas de productos semiterminados.

7083. "Rappels" sobre ventas de subproductos y residuos.

7084. "Rappels" sobre ventas de envases y embalajes.

7086. *"Rappels" sobre ventas de mercaderías.*

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

711. Variación de existencias de productos semiterminados.

712. Variación de existencias de productos terminados.

713. Variación de existencias de subproductos y residuos.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA.

730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

734. *Producción consumida.*

737. Incorporación al activo de los gastos de formación de deudas.

74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN.

740. Subvenciones oficiales a la explotación.

741. Otras subvenciones a la explotación.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdidas transferida (gestor).

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamiento.

753. Ingresos de la propiedad industrial cedida en explotación.

---

<sup>263</sup> A subdividir por tipo de producto vendido (platos cocinados, bollería y pastelería, helados, bebidas...). Esta subdivisión también se realizará en otras ventas de mercaderías de contenido similar.

- 754. Ingresos por comisiones.
- 755. Ingresos por servicios al personal.
- 759. Ingresos por servicios diversos.

**76. INGRESOS FINANCIEROS.**

- 760. Ingresos de participaciones en capital.
  - 7600. Ingresos de participaciones en capital de empresas del grupo.
  - 7601. Ingresos de participaciones en capital de empresas asociadas.
  - 7603. Ingresos de participaciones en capital de empresas de otras empresas.
- 761. Ingresos de valores de renta fija.
  - 7610. Ingresos de valores de renta fija de empresas del grupo.
  - 7611. Ingresos de valores de renta fija de empresas asociadas.
  - 7613. Ingresos de valores de renta fija de empresas de otras empresas.
- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
  - 7620. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
  - 7621. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
  - 7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.
  - 7630. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
  - 7631. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
  - 7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.
  - 7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas del grupo.
  - 7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas asociadas.

- 7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras empresas.
- 766. Beneficios en valores negociables.
  - 7660. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.
  - 7661. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.
  - 7663. Beneficios en valores negociables a largo plazo de otras empresas.
  - 7665. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
  - 7666. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
  - 7668. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.
- 77. **BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.**
  - 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.
  - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
  - 772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
  - 773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
  - 774. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.
  - 775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
  - 776. Donaciones traspasadas al resultado del ejercicio.
  - 778. Ingresos extraordinarios.
  - 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.

- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.
- 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
- 792. *Exceso de provisión del inmovilizado material.*
  - 7920. *Exceso de provisiones de terrenos.*
  - 7921. *Exceso de provisiones de construcciones.*
  - 7922. *Exceso de provisiones de instalaciones específicas.*
  - 7923. *Exceso de provisiones de equipamiento y mobiliario específicas.*
  - 7924. *Exceso de provisiones de utillaje y material auxiliar.*
  - 7925. *Exceso de provisiones de construcciones en suelo ajeno.*
  - 7926. Exceso de provisiones de mobiliario.
  - 7927. Exceso de provisiones de equipos para proceso de información.
  - 7928. Exceso de provisiones de elementos de transporte.
  - 7929. Exceso de provisiones de otro inmovilizado material.
- 793. Provisión de existencias aplicada.
- 794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.
- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.
  - 7960. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
  - 7961. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
  - 7963. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en otras empresas.
  - 7965. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
  - 7966. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

- 7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas del grupo.
- 7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas asociadas.
- 7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras empresas.
- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
- 7980. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
- 7981. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
- 7983. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de otras empresas.
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas del grupo.
- 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas asociadas.
- 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras empresas.

## 5. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Sólo se incluyen las cuentas y subgrupos que han sido objeto de modificación en cuanto a nomenclatura, definición o relaciones contables del Plan General de Contabilidad.

Las cuentas aparecen integradas en el subgrupo correspondiente, con las restantes cuentas del mismo.

### Grupo 1

---

#### FINANCIACIÓN BÁSICA

---

Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios, acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica.

## 10. CAPITAL.

### 100. Capital social.

#### 1000. Capital ordinario.

#### 1001. Capital privilegiado.

#### 1002. Capital sin derecho a voto.

#### 1003. Capital con derechos restringidos.

### 101. Fondo social.

### 102 Capital.

### 109. Fondo operativo.

109. *Fondo operativo*

Capital de las uniones temporales de empresas. Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por las aportaciones iniciales realizadas.
- b) Se cargará a la extinción de la unión temporal.

13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

130. Subvenciones oficiales de capital.

1300. Subvenciones del Estado.

1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

131. Subvenciones de capital.

132. Donaciones.

135. Ingresos por intereses diferidos.

136. Diferencias positivas en moneda extranjera.

137. *Ingresos diferidos de alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*

137. *Ingresos diferidos de alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*

Cantidades recibidas por la venta del derecho de uso de alojamientos turísticos en régimen de aprovechamiento por turnos, y cuya imputación a resultados deba realizarse en ejercicios futuros.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, por el importe recibido o comprometido, que se difieran a años sucesivos.



- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por los ingresos que deban imputarse al ejercicio, con abono a la cuenta 7003.

14. PROVISIÓN PARA RIESGOS Y GASTOS.

140. *Provisión para pensiones y obligaciones similares.*

141. Provisión para impuestos.

142. Provisión para responsabilidades.

143. Provisión para grandes reparaciones.

144. Fondo de reversión.

145. *Provisión para actuaciones medioambientales.*

146. *Provisión para indemnizaciones a clientes.*

140. *Provisión para pensiones y obligaciones similares*

Se recogen en esta cuenta los fondos destinados a cubrir obligaciones legales o contractuales referentes al personal de la empresa con motivo de su jubilación o por otras atenciones de carácter social (viudedad, orfandad etc.)

Se abrirán subcuentas de cuatro cifras para distinguir el tipo de provisión.

1400. *Provisión para premio de jubilación.*

1401. *Provisión para pensiones.*

1402. *Provisión para indemnizaciones.*

1400. *Provisión para premio de jubilación*

Recoge el premio de jubilación que, de acuerdo con el convenio colectivo del sector hostelería, se debe pagar a los trabajadores que cesen en la empresa por jubilación o invalidez.

El movimiento de la cuenta 140, y de las subcuentas que se abran, es el siguiente:

- a) Se abonará:
  - a<sub>1</sub>) En el caso de las cuentas 1400 y 1401, por las estimaciones de los gastos anuales con cargo a la cuenta 643.
  - a<sub>2</sub>) En el caso de la cuenta 1402, por las estimaciones de gastos anuales con cargo a la cuenta 641.
  - a<sub>3</sub>) Para cualquiera de ellas, por el importe de los rendimientos atribuibles a la provisión constituida, con cargo a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

#### *145. Provisión para actuaciones medioambientales*

Las constituidas como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará al nacimiento de la obligación o compromiso, con cargo, generalmente, a la cuenta 6221.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

#### 146. *Provisión para indemnizaciones a clientes*

Importe estimado para indemnizaciones a clientes como consecuencia de intoxicaciones alimentarias, sobrecontratación u otros daños y perjuicios que se le pudieran causar.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de los riesgos que se vayan estimando, con cargo a la cuenta 652.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Por el importe de las indemnizaciones, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

### **Grupo 2**

---

#### **INMOVILIZADO**

---

Comprende los elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. También se incluyen en este grupo los "gastos de establecimiento" y los "gastos a distribuir en varios ejercicios".

#### **21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES**

- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
- 211. Concesiones administrativas.
- 212. *Propiedad industrial.*

- 213. Fondo de comercio.
- 214. Derechos de traspaso.
- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales

212. *Propiedad industrial.*

Importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente.

Esta cuenta comprende también los gastos realizados en investigación y desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

Se abrirán subcuentas de cuatro cifras para distinguir el tipo de propiedad, derecho de uso o licencia:

- 2120. *Nombres comerciales.*
- 2121. *Marcas.*
- 2122. *Patentes.*
- 2123. *Franquicias.*
- 2124. *Licencias.*

2123. *Franquicias*

Esta cuenta recoge el importe inicial pagado por el derecho de explotación de un establecimiento en régimen de franquicia.

Los pagos periódicos realizados por este concepto se registrarán en la cuenta 6213.

#### 2124. *Licencias*

Esta cuenta registra el coste de obtención de una serie de licencias necesarias para llevar a cabo la explotación de algunas actividades propias de la hostelería (licencia para venta de bebidas alcohólicas, licencias para organizar fiestas y espectáculos, para instalar terrazas en la vía pública...).

El movimiento de la cuenta 212 y de sus divisiones es el siguiente:

- a) Se cargará:
  - a<sub>1</sub>) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de investigación y desarrollo, con abono a la cuenta 210.
  - a<sub>3</sub>) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>4</sub>) Por la adquisición al franquiciador, de acuerdo a las condiciones del contrato.
  - a<sub>5</sub>) Por la obtención de la licencia, concedida por un organismo público, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.
  
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en el inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

22. INMOVILIZADOS MATERIALES.

- 220. Terrenos y bienes naturales.
- 221. *Construcciones.*
- 222. *Instalaciones específicas.*
- 223. *Equipamiento y mobiliario específicos.*
- 224. *Utillaje y material auxiliar.*
- 225. Otras instalaciones.
- 226. Mobiliario.
- 227. Equipos para procesos de información.
- 228. *Elementos de transporte.*
- 229. Otro inmovilizado material.

221. *Construcciones.*

Construcciones y obras en general cualquiera que sea su destino. Esta cuenta se subdividirá en cuentas de cuatro y más cifras para informar sobre el destino de la construcción:

2210. *Edificios*

Edificaciones en general, propiedad de la empresa, cualquiera que sea su destino.

Esta cuenta se subdividirá para distinguir las edificaciones donde se desarrollan las actividades específicas del negocio hostelero, las destinadas a actividades relacionadas con el mismo o las que le son totalmente ajenas. Las cuentas serían:

22100. *Construcciones para actividades hosteleras.*

22101. *Construcciones para actividades deportivas y de recreo.*

*22102. Construcciones para actividades comerciales y administrativas.*

*22109. Construcciones para otras actividades.*

*2211. Edificios destinados a alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.*

Los edificios hoteleros propiedad de la empresas, pero gravados por la venta de un derecho de uso y aprovechamiento por turnos por un tiempo, generalmente, indefinido.

*2212. Acondicionamiento de construcciones*

Inversiones realizadas en el acondicionamiento y decoración de las construcciones con el fin de ser habilitadas para el uso específico como hotel, restaurante, discoteca, etc.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir distintos tipos de acondicionamiento, que no definimos por ser evidente su contenido:

*22120. Revestimiento de suelos.*

*22121. Revestimiento de paredes.*

*22122. Tabiques y falsos techos.*

*22123. Carpintería, aluminio y otros acondicionamientos similares.*

*22129. Otros acondicionamientos de construcciones.*

*2213 Instalaciones generales.*

Conjunto de instalaciones fijas necesarias para el funcionamiento del hotel y sometidos al mismo ritmo de amortización.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir cada tipo de instalación:

*22130. Ascensores y montacargas*

Ascensores, montacargas, subeplatos y cualquier otra instalación fija destinada al traslado de personas, equipajes o mercancías.

*22131. Distribución de fluidos.*

Red de distribución para todo tipo de fluidos: de fontanería, eléctricos, tuberías de gas...

*22132. Grupo electrógeno*

Generadores de electricidad para situaciones de emergencia.

*22133. Calefacción, aire acondicionado, ventilación y seguridad.*

Calefacción, incluidas las calderas, aire acondicionado, ventilación e instalaciones de seguridad destinadas a la prevención y extinción de incendios y la evacuación de personas.

*22134. Centralita telefónica e instalaciones de comunicación en general.*

Centralita telefónica e instalaciones destinadas a la comunicación interna y externa de clientes y personal.



*22139. Otras instalaciones generales.*

Cualquier otro tipo de instalación fija que pueda tener el hotel no incluida en los apartados anteriores.

*2214 Infraestructuras*

Se incluyen en esta cuenta las inversiones realizadas por un complejo hotelero o ciudad de vacaciones en obras de infraestructura, como pueden ser los accesos, cerramientos, urbanización, carreteras, pasarelas, jardines y espacios verdes, alcantarillados, acometidas de gas, electricidad, etc.

La cuenta 2213 se puede desarrollar en cuentas de cinco o más cifras para cada tipo de infraestructura.

*222. Instalaciones específicas.*

Conjunto de instalaciones, acondicionamientos, piezas o elementos, incluidos los electrónicos, que forman parte de una unidad de uso especializado en el proceso productivo, que estén ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

Se abrirán las cuentas de cuatro cifras que citamos a continuación, siempre que sean suficientemente significativas y estén emplazados normalmente de forma fija. Se incluirán también en su valor aquellas instalaciones auxiliares, como revestimientos, sanitarios, climatización, iluminación, etc., necesarias para su correcto funcionamiento o confortabilidad.

*2220. Cámaras frigoríficas y de congelación.*

Cámaras frigoríficas y de congelación o cualquier otra instalación fija destinada a la conservación de alimentos.

*2221. Unidades de alojamiento.*

Conjunto de instalaciones y acondicionamientos que forman parte de una habitación o *suite*.

*2222. Unidades de restauración.*

Conjunto de instalaciones y acondicionamientos que forman parte de una sala de restaurante.

*2223. Bares, cafeterías, discotecas...*

Conjunto de instalaciones y acondicionamientos que forman parte de un bar, una cafetería, una discoteca...

*2224. Instalaciones deportivas y de recreo*

Conjunto de instalaciones y acondicionamientos específicos que forman parte de un gimnasio, una piscina, un campo de golf...

*2229. Otras instalaciones de carácter específico.*

Conjunto de instalaciones y acondicionamientos de otras unidades específicas no incluidas en los apartados anteriores.

**223. Equipamiento y mobiliario específicos.**

Incluimos en esta cuenta tanto los equipos industriales como el mobiliario específico del hotel o restaurante.

Esta cuenta se subdividirá en dos cuentas de cuatro dígitos, una para los equipos industriales y otra para el mobiliario específico.

**2230. Equipos industriales.**

Incluimos en esta cuenta el conjunto de máquinas y equipos industriales necesarios para llevar a cabo la elaboración de productos y prestación de servicios por parte del hotel o restaurante.

También se incluirán los elementos de transporte interno móviles destinados al traslado de personas o materiales dentro de las instalaciones del hotel.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir los distintos equipos industriales:

**22300. De preparación, cocción, conservación y calentamiento de alimentos.**

Máquinas y equipos para transformar los alimentos y otros equipos de cocina: hornos, *grill*, planchas, freidoras, cafeteras, frigoríficos, congeladores, armarios calientes, microondas, lavaplatos, etc.

*22301. De lavandería, planchado y limpieza en seco.*

Máquinas y equipos de lavandería, planchado y limpieza en seco utilizables tanto para el lavado de la lencería y ropa del hotel como la de los clientes.

*22302. Portamaletas, carros y otros elementos para el transporte de equipajes.*

Portamaletas, carros y otros elementos para el transporte interno de equipajes.

*22309. Otros equipos industriales.*

Otras máquinas y equipos industriales no incluidos en las cuentas anteriores.

*2231. Mobiliario específico*

Mobiliario y enseres específicos de las unidades de alojamiento, del restaurante, etc., distinto al mobiliario general.

No incluimos el mobiliario específico en la cuenta 226 dedicada al mobiliario general, por considerar que las condiciones de uso y amortización son muy distintas.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir el mobiliario de las siguientes unidades específicas, que no definimos por ser evidente su contenido:

*22310. Mobiliario de habitaciones.*

*22311. Mobiliario de salones.*

*22312. Mobiliario del restaurante.*

*22313. Mobiliario de bares, cafeterías, discotecas...*

*22314. Mobiliario de las instalaciones deportivas y de recreo.*

*22319. Otro mobiliario específico.*

#### *224. Utillaje y material auxiliar*

Conjunto de utensilios y material auxiliar que pueden ser utilizados de forma autónoma o conjuntamente con los equipos industriales.

Con carácter general, los utensilios y demás útiles que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior al año, deben cargarse como gasto del ejercicio.

Pero, aunque el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones operativas, que las reposiciones de este material auxiliar específico de la hostelería, caracterizado por su frecuente reposición, bien sea por su fragilidad (cristalería y vajilla...) o rápida obsolescencia (uniformes y ropa de los empleados, discos, cassettes...), se carguen a la cuenta 603.

Se abrirán las siguientes cuentas de cuatro cifras para los siguientes elementos, que no definimos por ser evidente su contenido:

*2240. Uniformes y ropa del personal.*

*2241. Lencería.*

*2242. Cristalería y vajilla.*

*2243. Cubertería.*

*2244. Utensilios de cocina.*

*2245. Pequeños electrodomésticos.*

2246. *Discos, cassettes y similares.*

2249. *Otro utillaje y material auxiliar.*

229. *Elementos de transporte*

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte fuera de las instalaciones del hotel o restaurante.

Se utilizarán subcuentas para distinguir el tipo de elemento de transporte:

2280. *Elementos de transporte de clientes.*

Elementos de transporte de clientes (autobuses, microbuses...).

2281. *Elementos de transporte de mercancías.*

Elementos de transporte de mercancías (vehículos isoterms, furgonetas...).

2289. *Otro material de transporte.*

Otro material de transporte no incluido en las cuentas anteriores.

23. **INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.**

230. *Adaptación de terrenos y bienes naturales.*

231. *Construcciones en curso.*

232. *Instalaciones específicas en montaje.*

233. *Equipamiento y mobiliario específicos en montaje.*

237. *Equipos para procesos de información en montaje.*

239. *Anticipos para inmovilizaciones materiales.*

Hemos cambiado la denominación de las cuentas 232 y 233 en paralelo a los cambios que realizamos en el subgrupo 22, con el fin de recoger las instalaciones, equipamientos y mobiliario específico que al cierre del ejercicio están en proceso de instalación o montaje.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente.

- a) Se cargarán:
  - a<sub>1</sub>) Por la recepción de las obras, suministros y trabajos que correspondan a las inmovilizaciones en curso.
  - a<sub>2</sub>) Por las obras, suministros y trabajos que la empresa lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.
- b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos con cargo a cuentas del subgrupo 22.

## 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial

282. *Amortización acumulada del inmovilizado material.*

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo.

Las amortizaciones acumuladas figurarán en el activo del balance minorando la inversión.

Se utilizarán las mismas subdivisiones que se han realizado para el inmovilizado inmaterial y material (ver cuadro de cuentas).

## 29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO

291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.

292. *Provisión por depreciación del inmovilizado material.*

- 293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

En estas cuentas se recoge las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en el inmovilizado material, inmaterial o financiero.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance minorando la inversión.

Se utilizarán las mismas subdivisiones que se ha utilizado en el inmovilizado (ver cuadro de cuentas).

### **Grupo 3**

---

#### **EXISTENCIAS**

---

Existencias de alimentos, bebidas y otras materias primas, elaboradas o semielaboradas, existencias comerciales y otros aprovisionamientos



propios de la hostelería<sup>264</sup>. También hemos incluido en este grupo los trabajos y estudios en curso.

Para su ordenación hemos seguido el orden cronológico en el proceso productivo: aprovisionamiento, producción en curso, semiterminada y terminada, salvo para las mercaderías que las hemos colocado en último lugar por su menor importancia en la industria hostelera.

### 31. MATERIAS PRIMAS.

310. *Alimentos perecederos.*

311. *Alimentos no perecederos.*

312. *Otras materias primas.*

Se recogen en este subgrupo las existencias de las materias primas que después de su transformación en la cocina, formarán parte de los platos y menús elaborados.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance y sólo tienen movimiento con motivo del cierre del ejercicio.

Los alimentos perecederos son aquellos que admiten un período de almacenamiento muy corto y exigen unas condiciones especiales de conservación en cámaras frigoríficas. Es el caso de las carnes frescas, aves, pescados, frutas, verduras, etc.

En algunos hoteles y restaurantes estos alimentos pasan directamente a la cocina, y como su consumo es casi inmediato, optan por no inventariarlos

---

<sup>264</sup> Sobre el tratamiento de los almacenes de los hoteles puede verse: VACAS GUERRERO, C.: *Una propuesta para el control y gestión del almacén de un hotel*. En "Experiencias sectoriales en contabilidad de costes y de gestión", II Jornada de trabajo sobre contabilidad de costes y de gestión, ASEPUC, noviembre 1995, pp. 41-57.

y considerar todas las adquisiciones como gasto del ejercicio, en este caso no tendría lugar la apertura la cuenta 310.

Los alimentos no perecederos admiten un período prolongado de conservación. Es el caso de pastas, arroces, legumbres secas, todo tipo de conservas, frutos secos, etc.

El movimiento de estas cuentas es el siguiente:

- a) Se abonarán al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 611.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de las existencias finales del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 611.

Si hubiera géneros en camino, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 31.

Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino mercaderías y otros materiales incluidos en los subgrupos siguientes.

## 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

- 321. Combustibles
- 322. Repuestos
- 323. *Vajilla y cubertería de un sólo uso.*
- 324. *Artículos de limpieza y lavado.*
- 325. *Material de mantenimiento.*
- 326. *Material de acogida.*
- 327. Envases y embalajes.
- 328. Material de oficina.
- 329. *Otro material consumible.*

Se incluyen en este subgrupo aprovisionamientos variados, caracterizados por su corta reposición e importancia secundaria.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas del subgrupo 31.

323. *Vajilla y cubertería de un sólo uso.*

Vajilla y cubertería desechable.

324. *Artículos de limpieza y lavado.*

Artículos de droguería utilizados en la limpieza en general y en el lavado de ropa y lencería.

324. *Material de mantenimiento.*

El pequeño material empleado en el mantenimiento y reparaciones del inmovilizado.

325. *Material de acogida*

Pequeños detalles de bienvenida y artículos de aseo (jabón, champú, gorros de baño, etc. ) puestos a disposición de los clientes.

33. *ESTUDIOS Y TRABAJOS EN CURSO.*

330. *Estudios y trabajos generales.*

331. *Estudios y trabajos técnicos.*

332. *Estudios y trabajos comerciales.*

333. *Estudios y trabajos informáticos.*

334. *Estudios y trabajos financieros.*

Valor de los gastos ocasionados por estudios y trabajos pendientes de conclusión. Las cuentas de este subgrupo reflejan el tipo de estudio o trabajo en curso.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. *Platos precocinados en conserva.*

341. *Platos precocinados congelados.*

Existencias de alimentos en fase de transformación (precocinados) y almacenados en cámaras frigoríficas y congeladores. Estas cuentas sólo las utilizarán las empresas que realicen el ciclo completo de producción.

Figuran en el activo del balance y sólo tienen movimiento con motivo del cierre del ejercicio.

Su funcionamiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 711.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de las existencias finales del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 711.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. *Bandejas preparadas.*

351. *Bebidas preparadas.*

352. *Platos congelados.*

353. *Platos en conserva.*

354. *Helados y cremas.*

355. *Chocolates.*

359. *Otros productos terminados.*

Existencias de alimentos elaborados y conservados en cámaras especiales. Estas cuentas sólo las utilizarán las empresas que realicen el ciclo completo de producción.

El movimiento de este subgrupo es análogo al señalado para el 34.

36. *COMERCIALES.*

- 360. *Platos preparados.*
- 361. *Pastelería, bollería y panadería.*
- 362. *Chocolates.*
- 363. *Conservas y salazones.*
- 364. *Helados y cremas.*
- 365. *Refrescos.*
- 366. *Vinos, cavas y licores.*
- 367. *Accesorios de presentación.*
- 368. *Productos no alimenticios.*
- 369. *Otros productos.*

Existencias de alimentos, bebidas y otros artículos no alimenticios (tabaco, prensa y otros artículos) a la venta en tiendas explotadas por la empresa. Se trata de artículos no elaborados por la empresa.

Estas cuentas figurarán en el activo del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para las cuentas del subgrupo 31.

39. *PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.*

- 391. *Provisión por depreciación de materias primas.*
- 392. *Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.*
- 394. *Provisión por depreciación de productos semiterminados.*

395. Provisión por depreciación de productos terminados.

396. *Provisión por depreciación de existencias comerciales.*

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de cierre del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figuran en el activo del balance minorando las existencias correspondientes.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la dotación que se realice en el ejercicio, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la dotación efectuada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

#### **GRUPO 4**

---

#### **ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO**

---

En este grupo se recogen las cuentas personales y efectos comerciales activos y pasivos que tienen su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

43. CLIENTES.

430. *Clientes*

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

432. Clientes, empresas del grupo.

- 433. Clientes, empresas asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- 437. Anticipos de clientes.

#### 430. *Clientes*

Créditos con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que incluyan una actividad principal, también incluye el crédito a los compradores de bienes incluidos en el grupo 3.

Figura en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a<sub>1</sub>) Por los servicios prestados o las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.
- a<sub>2</sub>) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 436.

b) Se abonará:

- b<sub>1</sub>) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.
- b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b<sub>3</sub>) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 435.

- b<sub>4</sub>) Por la parte del crédito que resulte definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.
- b<sub>5</sub>) Por los descuentos, estén o no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 665.
- b<sub>6</sub>) Por los “rappels” que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.
- b<sub>7</sub>) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.
- b<sub>8</sub>) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados e éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 436.
- b<sub>9</sub>) Por la formalización de las facturas de los créditos recogidos en la cuenta 4309.

Se dividirá la cuenta Clientes por categorías de clientes con un interés especial: clientes particulares, agencias de viajes, concesionarios y expositores...

*4300. Clientes agencias de viajes.*

Se recoge en esta cuenta el crédito a las agencias de viajes que envían al hotel clientes individuales o formando parte de viajes organizados, para que el hotel los atienda por cuenta de la agencia.

*4301. Clientes operadores turísticos.*

Se recoge en esta cuenta el crédito a los operadores turísticos que adquieren gran cantidad de plazas del hotel en condiciones muy especiales.



*4302. Clientes empresas y colectivos.*

Empresas y otras entidades que habitualmente adquieren los servicios hoteleros y de restauración para ser utilizados por sus trabajadores o por determinados colectivos, es el caso de las ventas de la restauración para colectividades.

*4303. Clientes particulares*

Clientes ordinarios que no pertenecen a las categorías anteriores. Son prácticamente los únicos clientes que pagan la tarifa "oficial" por una habitación.

*4304. Clientes, usuarios de bonos de hotel, tickets de restaurante o tarjetas de crédito*

Clientes que abonan su cuenta con una tarjeta de crédito o con un talón emitido por una organización que garantiza el pago.

*4305. Clientes, expositores, concesionarios y arrendatarios.*

Crédito a las empresas que alquilan espacios del hotel para prestar ciertos servicios por su cuenta tales como peluquerías, gimnasios, espectáculos. etc.

*4306. Clientes, moneda extranjera*

Crédito en moneda extranjera (extracomunitaria) a clientes.

4309. *Cientes, facturas pendientes de formalizar.*

Recoge el importe de los servicios prestados a los clientes y todavía no facturados por estar aún alojados. Los hoteles van registrando los servicios prestados a los clientes alojados en un documento conocido como "mano corriente"<sup>265</sup>.

47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.

- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
  - 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
  - 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones recibidas.
  - 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.
- 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
- 473. *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.*
- 474. Hacienda Pública, beneficios anticipados y compensación de pérdidas.
  - 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
  - 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...
- 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
  - 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
  - 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

---

<sup>265</sup> El término "mano corriente" procede del francés *main courrance*, que es el nombre que recibe el documento donde se registran los consumos diarios que van realizando los clientes en los distintos departamentos del hotel. También se registran las facturaciones realizadas.

Este documento, que podíamos denominar "diario auxiliar" se elabora en la recepción del hotel y es un instrumento de gran utilidad para el control de los servicios prestados a cada cliente ya que contiene todos los datos necesarios para emitir la factura en cualquier momento.

El formato más habitual es un cuadro de doble entrada (actualmente una hoja de cálculo) donde se registran, por un lado, los datos concernientes a cada cliente y su respectiva habitación, con los consumos actualizados, y por otro lado, la relación de todos los servicios que presta el hotel.

4752. *Hacienda Pública, acreedor por impuestos sobre sociedades.*

4758. *Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar*

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA soportado.

479. Impuesto sobre beneficios diferido.

473. *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.*

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.
- b) Se abonará:
  - b<sub>1</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe que corresponda el período, resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones distintas de los citados importes a cuenta, con cargo a la cuenta 630.
  - b<sub>2</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

**4752. Hacienda Pública, acreedor por impuestos sobre sociedades**

Importe pendiente del Impuesto sobre Sociedades a pagar.

- a) Se abonará por el importe a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 630.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

**GRUPO 5**

---

**CUENTAS FINANCIERAS**

---

Deudas y créditos por operaciones ajenas al tráfico con vencimiento no superior a un año y medios líquidos disponibles.

**55. OTRAS CUENTAS CORRIENTES NO BANCARIAS.**

- 550. Titular de la explotación.
- 551. Cuenta corriente con empresas del grupo.
- 552. Cuenta corriente con empresas asociadas.
- 553. Cuenta corriente con socios y administradores.
- 554. *Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.*
- 555. Partidas pendientes de aplicación.
- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
- 557. Dividendo activo a cuenta.
- 558. Accionistas por desembolsos exigidos.

**554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.**

Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la empresa, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de dichas entidades, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos por las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las remesas y entregas efectuadas por la empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.
- b) Se abonará por las recepciones a favor de la empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

**Grupo 6**

---

**COMPRAS Y GASTOS**

---

Compras de alimentos, bebidas y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de cocción o transformación. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los movimientos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS.

- 601. *Compras de materias primas.*
- 602. *Compras de otros aprovisionamientos.*
- 603. *Compras de material auxiliar de explotación.*
- 606. *Compras de mercaderías.*
- 607. *Trabajos realizados por otras empresas.*
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
- 609. "Rappels" por compras

*601/607 Compras de...*

Aprovisionamientos de la empresa de los bienes incluidos en el subgrupo 31, 32 y 36.

Comprende también los trabajos, que formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a subcontratistas o a otras empresas.

Se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si los bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 o 57.

En particular la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos o servicios encargados a otras empresas.

601. *Compras de materias primas.*

Compra de alimentos y otras materias primas incluidas en el subgrupo 31.

Se abrirán subcuentas para distinguir el tipo de materias primas:

*6010. Compras de alimentos perecederos.*

Compra de alimentos que admiten un período de almacenamiento muy corto y exigen unas condiciones especiales de conservación en cámaras frigoríficas. Ese es el caso de las carnes frescas, aves, pescados, frutas, verduras, etc.

*6011. Compras de alimentos no perecederos.*

Compra de alimentos que admiten un período prolongado de conservación. Es el caso de pastas, arroces, legumbres secas, todo tipo de conservas, frutos secos, etc.

*6012. Compras de otras materias primas.*

Compra de otras materias primas no incluidas en las dos cuentas anteriores.

*602. Compras de otros aprovisionamientos.*

Compra de los aprovisionamientos incluidos en el subgrupo 32:

Se abrirán subcuentas por las compras de cada tipo de aprovisionamiento:

*6020. Combustibles.*

*6021. Repuestos.*

*6022. Vajilla y cubertería de un sólo uso.*

*6023. Artículos de limpieza y lavado.*

*6024. Material de mantenimiento.*

*6025. Material de acogida.*

6026. *Envases y embalajes.*

6027. *Material de oficina.*

6029. *Otro material consumible.*

603. *Compras de material auxiliar de explotación.*

Compra de ciertos utensilios y material utilizado comúnmente por hoteles y restaurantes. Este material se caracteriza por tener una frecuente reposición, bien sea por su fragilidad (cristalería y vajilla...) o por su rápida obsolescencia (uniformes y ropa de los empleados, discos, *cassettes*...).

Se abrirán subcuentas por las compras de para cada tipo de material, que no definimos por ser su contenido evidente:

6030. *Uniformes y ropa del personal.*

6031. *Lencería.*

6032. *Cristalería y vajilla.*

6033. *Cubertería.*

6034. *Utensilios de cocina.*

6035. *Pequeños electrodomésticos.*

6036. *Discos, cassettes, y similares.*

6039. *Otro utillaje y material auxiliar.*

606. *Compras de mercaderías.*

Compra de alimentos, bebidas y otros artículos no alimenticios (tabaco, prensa, perfumes...) para ser revendidos en tiendas explotadas por la empresa sin ningún tipo de transformación.

Se abrirán cuentas de cuatro cifras para cada tipo de mercancía:



- 6060. *Compras de platos preparados.*
- 6061. *Compras de pastelería, bollería y panadería.*
- 6062. *Compras de chocolates.*
- 6063. *Compras de conservas y salazones.*
- 6064. *Compras de helados y cremas.*
- 6065. *Compras de refrescos.*
- 6066. *Compras de vinos, cervezas, cavas y licores.*
- 6067. *Compras de accesorios de presentación.*
- 6068. *Compras de productos no alimentarios.*

- 607. *Trabajos realizados por otras empresas.*

Recoge el valor de los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas o profesionales. Se excluyen los trabajos de reparaciones y conservación del inmovilizado, por quedar registrados en la cuenta 622.

Se abrirán las siguientes cuentas de cuatro cifras:

- 6074. *Servicios de alojamiento prestados por otras empresas.*
  - 6075. *Servicios de restauración prestados por otras empresas.*
  - 6076. *Servicio exterior de lavandería y limpieza en seco.*
  - 6077. *Personal contratado a través empresas de trabajo temporal (ETT).*
  - 6079. *Otros servicios subcontratados.*
- 62. **SERVICIOS EXTERIORES**
    - 620. *Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio.*
    - 621. *Arrendamientos y cánones.*
    - 622. *Reparaciones y conservación.*
    - 623. *Servicios de profesionales independientes.*

- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas.*
- 628. Suministros.
- 629. *Otros servicios.*

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60, y que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

Los cargos en las cuentas 620 a 629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 ó, en su caso, a la cuenta 475.

En este subgrupo hemos añadido o modificado el contenido de algunas cuentas de tres cifras con el fin de proporcionar mayor información:

**621. *Arrendamientos y cánones.***

**Arrendamientos:** Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.

**Cánones:** Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Esta cuenta se desarrollará en cuenta de cuatro cifras para distinguir el tipo de alquiler o canon:

**6210. *Arrendamiento de bienes inmuebles.***

6211. *Arrendamiento de bienes muebles.*

6213. *Honorarios de franquicias.*

6214. *Honorarios de gestión.*

6215. *Canon por derechos audiovisuales y de reproducción.*

6216. *Alquiler de películas de vídeo.*

6217. *Canon por televisión satélite/cable.*

622. *Reparaciones y conservación.*

Esta cuenta se ha subdividido en:

6220. *Reparaciones y conservación del inmovilizado*<sup>266</sup>.

Destinada a registrar los gastos de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

6221. *Reparaciones y conservación del medio ambiente.*

Que registra los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, así como las estimaciones de dichos gastos.

627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas*

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

Se abrirán las siguientes subcuentas:

6270. *Publicidad en medios de comunicación.*

---

<sup>266</sup> Con la misma subdivisión que el subgrupo 22.

6271. *Catálogos y otras publicaciones.*

6272. *Ferias y exposiciones.*

6273. *Invitaciones y obsequios a clientes.*

6279. *Otros gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas.*

629. *Otros servicios.*

Se incluirán en esta cuenta gastos no comprendidos en las cuentas anteriores. Abriéndose las siguientes subcuentas:

6290. *Teléfono, fax, télex...*

6291. *Gastos de seminarios y conferencias.*

6292. *Decoraciones florales.*

6299. *Otros gastos.*

63. **TRIBUTOS.**

630. *Impuesto sobre beneficios.*

631. *Otros tributos.*

633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*

634. *Ajustes negativos en la imposición indirecta.*

6341. *Ajustes negativos en IVA de circulante.*

6342. *Ajustes negativos en IVA de inversiones.*

636. *Devolución de impuestos.*

638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.*

639. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*

6391. *Ajustes positivos en IVA de circulante.*

6392. *Ajustes positivos en IVA de inversiones.*

630. *Impuesto sobre beneficios.*

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio,

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a<sub>1</sub>) Por el importe a ingresar por este impuesto, con abono a la cuenta 4752.
- a<sub>2</sub>) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe que corresponda al período, resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones distintas de los citados importes acuenta, con abono a la cuenta 473.
- a<sub>3</sub>) Por el impuesto diferido en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.
- a<sub>4</sub>) Por la aplicación de los impuestos anticipados en ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.
- a<sub>5</sub>) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

b) Se abonará:

- b<sub>1</sub>) Por el impuesto anticipado en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.
- b<sub>2</sub>) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
- b<sub>3</sub>) Por la aplicación de impuestos diferidos en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

c) Se abonará o cargará, al cierre del ejercicio, con cargo o abono a la cuenta 129.

64. GASTOS DE PERSONAL

- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Seguridad social a cargo de la empresa.
- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
- 644. *Manutención y alojamiento del personal.*
- 649. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

644. *Manutención y alojamiento del personal.*

Se incluyen en esta cuenta los gastos por manutención y alojamiento del personal, considerados como pago en especie.

Se cargará por los servicios de manutención y alojamiento prestados al personal, valorados al coste, con abono a la cuenta 734.

Se distinguirá el tipo de servicio prestado:

6440. *Prestaciones de alojamientos.*

6441. *Prestaciones del restaurante.*

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN CORRIENTE.

- 650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
- 651. Resultados de operaciones en común.
- 652. *Indemnizaciones a clientes.*
- 659. Otros gastos de gestión corriente.

Se incluyen en este subgrupo los gastos no comprendidos en otros subgrupos siempre que no tengan carácter extraordinario.

652. *Indemnizaciones a clientes.*

Cantidades pagadas a clientes como consecuencia de intoxicaciones alimentarias, sobrecontratación (*overbooking*) u otros daños y perjuicios causados, así como las estimaciones que puedan realizarse.

Esta cuenta se cargará:

- a<sub>1</sub>) Por el importe de las indemnizaciones, con abono a cuentas de los subgrupos 43 o 57.
- a<sub>2</sub>) Por las estimaciones que se realicen, con abono a la cuenta 146.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

680. Amortización de gastos de establecimiento.

681. *Amortización del inmovilizado inmaterial.*

682. *Amortización del inmovilizado material.*

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado inmaterial y material, por su aplicación al proceso productivo.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 281 y 282.

Y en el caso de la cuenta 680, cuota del ejercicio que corresponde por amortización de gastos de establecimiento. Esta cuenta se carga por la cuota de amortización anual, con abono a cuentas del subgrupo 20.

Las cuentas de este subgrupo se subdividirán tal como aparece en el cuadro de cuentas.

69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES

690. *Dotación al fondo de reversión*

691. *Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial*

692. *Dotación a la provisión del inmovilizado material*

693. Dotación a la provisión de existencias.

694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.

696. *Dotación a la provisión de valores negociables a largo plazo.*

697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.

699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

Estas cuentas se subdividirán tal como aparece en el cuadro de cuentas.

690. *Dotación al fondo de reversión*

Dotación estimada al cierre del ejercicio que debe realizarse al fondo de reversión de acuerdo a las normas de valoración. Se efectuarán desgloses de cuentas de cuatro o más cifras para el seguimiento individualizado de cada una de las concesiones.

Se cargará por el importe de la dotación estimada, con abono a la cuenta 144.



## **Grupo 7**

---

### **VENTAS E INGRESOS**

---

Prestaciones de servicios y enajenación de bienes que son objeto de la actividad de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el movimiento de las sucesivas cuentas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

#### **70. VENTAS DE SERVICIOS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE MERCADERÍAS, ETC.**

En el subgrupo 70 vamos a incluir todos aquellos ingresos procedentes de las múltiples actividades propias de hotelería. También se incluyen los ingresos de los restaurantes en todas sus manifestaciones: restaurantes tradicionales, restauración rápida, restauración colectiva, elaboración de comidas para llevar, etc.

Por tanto el subgrupo 70 tendrá un carácter polivalente, donde destacamos tres grupos de ingresos de acuerdo a su procedencia: los ingresos por prestación de servicios (cuenta 700), los ingresos por venta de productos elaborados por la empresa (cuenta 701) y la venta de mercaderías (cuenta 706). El resto de las cuentas, o son ingresos menores (de productos semiterminados, de subproductos, de envases...) o están destinadas a registrar las devoluciones y los "rappels".

*700. Prestación de servicios.*

*701. Venta de productos terminados.*

*702. Venta de productos semiterminados.*

- 703. Venta de subproductos y residuos.
- 704. Venta de envases y embalajes.
- 706. *Venta de mercaderías.*
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 709. "Rappels" sobre ventas.

700. *Prestación de servicios.*

Ingresos por la prestación de servicios a clientes para ser utilizados o consumidos dentro del propio establecimiento o en instalaciones dependientes del mismo.

La prestación de los servicios incluidos en esta cuenta, constituye la actividad por excelencia de la industria hotelera.

Como podemos observar por la denominación de las cuentas, la prestación de servicios va acompañada en muchas ocasiones de entrega de alimentos y bebidas, elaborados o no por el hotel, pero estas entregas de bienes se realizan siempre dentro del marco general de una prestación de servicios, y por eso los incluimos en esta cuenta.

Dividiremos la cuenta principal (700) en varias subcuentas para distinguir la prestación de servicios de hospedaje, con o sin manutención, los servicios de restauración, los de alojamiento en régimen de tiempo compartido, los servicios prestados por bares, cafeterías, etc., de manera que los establecimientos que realicen todas esas actividades conjuntamente pueda distinguirlos con el fin de realizar cualquier tipo de análisis por actividades y los que realicen una sola actividad (hotel/hostal sin restaurante, restaurante independiente, cafetería, etc.) disponga de la cuenta más apropiada.

También hemos incluido en esta cuenta la prestación de una serie de servicios complementarios habituales en la industria hotelera, como son los ingresos procedentes del servicio telefónico a clientes, del servicio de lavandería, los ingresos por el servicio de garaje y aparcamiento y los precedentes de los espacios del hotel alquilados a terceros.

La cuenta 700 y sus cuentas divisionarias, se abonan por el importe de las facturas emitidas o por los servicios prestados y pendientes de facturación, por estar los clientes todavía alojados (el importe de estos ingresos están actualizados en la "mano corriente"), con cargo a cuentas de los subgrupos 43 o 57.

La cuenta *Prestación de servicios* será desarrollada en las siguientes cuentas de cuatro o más cifras:

*7000. Prestación de servicios de hospedaje.*

Ingresos de la actividad que define a la hotelería, el hospedaje, que incluye necesariamente el alojamiento, pudiendo o no incluir la manutención y otros servicios complementarios.

El alojamiento es la actividad base de las empresas hoteleras, hasta tal punto que para que un establecimiento sea clasificado como hotel, necesariamente debe prestar este servicio, cualquiera de los restantes, o todos ellos, pueden faltar.

La cuenta 7000 se dividirá en cuentas de cinco o más cifras para distinguir la naturaleza del servicio: sólo alojamiento, alojamiento y desayuno, pensión completa, media pensión o si se han utilizado el mini-bar o el servicio de habitaciones:

*70000. Alojamiento.*

*70001. Alojamiento y desayuno.*

*70002. Pensión completa<sup>267</sup>.*

*70003. Media pensión.*

*70004. Servicio de habitaciones.*

*70005. Mini-bar.*

*70009. Otras prestaciones de hospedaje.*

*7001. Prestación de servicios restauración.*

Ingresos por los servicios prestados por el restaurante con carácter general y consumidos dentro del propio establecimiento. No se incluyen las prestaciones contratadas de forma conjunta con el alojamiento a un precio fijo (pensión completa, media pensión, etc.) que hemos incluido en la cuenta 700, ni las prestaciones que formen parte de los servicios contratados para banquetes, *buffets* o *cocktails*.

Esta cuenta puede ser utilizada tanto para los servicios prestados por el restaurante de un hotel o por un restaurante independiente.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir la naturaleza del servicio:

*70010. Comidas.*

*70011. Bebidas.*

*70012. Cafetería.*

*70019. Otras prestaciones del restaurante.*

---

<sup>267</sup> En las prestaciones de servicios que incorporen alojamiento, alimentos o bebidas, sería aconsejable separar cada uno de estos servicios.

*7002. Prestaciones de servicios contratados.*

Ingresos por servicios contratados, como banquetes, *buffets*, *cocktails*, etc.

Se abrirán cuentas de cinco cifras para distinguir el tipo de servicio contratado:

*70020. Banquetes.*

*70021. Buffets.*

*70022. Cocktails.*

*70023. Alquiler de salones*

*70029. Otras prestaciones contratadas.*

*7003. Prestación de servicios de alojamientos en régimen de tiempo compartido*

Ingresos procedentes de la venta del derecho de uso de alojamientos para ser aprovechados por turnos.

Esta cuenta se abonará por:

- a) Por los ingresos periódicos de esta actividad, con cargo a cuentas de los subgrupos 57 o 43.
- b) Al cierre del ejercicio, por la imputación de los ingresos diferidos recogidos en la cuenta 137.

*7004. Prestación de servicios de restauración colectiva.*

Ingresos por la prestación de servicios de restauración a colectividades, actividad más conocida por el término inglés de *catering*.

Es una actividad a la que se están incorporando cada vez más cadenas hoteleras con el fin de diversificar su actividad.

La cuenta sería de aplicación tanto a la restauración colectiva desarrollada por un establecimiento hotelero o por una empresa independiente.

*7005. Prestaciones de servicios de bares, cafeterías, discotecas...*

Ingresos procedentes de los bares, cafeterías, discoteca y similares, tanto si son explotados por un hotel como si son empresas independientes.

Se abrirán cuentas de cinco o más cifras para distinguir la procedencia y naturaleza del servicio:

*70050. Prestaciones de servicios de bares.*

*70051. Prestaciones de servicios de cafeterías.*

*70052. Prestaciones de servicios de discotecas.*

*7006. Prestación de servicios telefónico, télex y fax.*

Ingresos por la utilización del servicio telefónico, télex y fax por parte de los clientes.

*7007. Prestaciones de servicios de garaje y aparcamiento.*

Ingresos por el servicio de estacionamiento de los vehículos de los clientes, lavado, engrase...

*7008. Prestación de servicios de la lavandería.*

Ingresos por el lavado, planchado, etc. de la ropa de clientes.

*7009. Prestaciones por otros servicios complementarios.*

Ingresos por otras actividades complementarias pero habituales en la hotelería.

Se abrirán las siguientes cuentas de cinco cifras:

*70090. Prestaciones por arrendamiento a expositores y concesionarios.*

Ingresos procedentes de espacios alquilados a terceros dentro del hotel o complejo hotelero, para explotar negocios tales como peluquerías, salones de belleza, venta de periódicos y revistas, tiendas de regalo, gimnasios, etc. y por el alquiler de vitrinas para exposición.

*70091. Prestaciones por otras actividades.*

Ingresos por la prestación de otros servicios habituales en los hoteles, no incluidos en las cuentas anteriores.

*701. Ventas de productos terminados.*

Transacciones con salida o entrega de los bienes elaborados por la empresa para ser consumidos fuera del establecimiento, bien por que se los lleva el cliente o por ser objeto de reparto.

Esta cuenta se abonará por el importe de las facturas emitidas, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 o 57.

Se desarrollará en siguientes cuentas de cuatro o más cifras:

*7010. Ventas de productos para llevar, tiendas<sup>268</sup>.*

*7011. Ventas de productos para llevar, restauración rápida.*

*7012. Ventas de productos para llevar, restauración para colectividades.*

*7013. Ventas de productos para llevar, máquinas expendedoras automáticas.*

*7019. Otras ventas de productos para llevar.*

No definimos las cuentas por ser su contenido evidente o estar ya definidas, con la particularidad de que en este caso son productos para consumir fuera del establecimiento.

*702. Ventas de productos semiterminados.*

Transacciones con salida o entrega de platos semielaborados (precocinados) y otros productos para ser consumidos fuera de la empresa.

Su funcionamiento es análogo a la cuenta 701.

Esta cuenta será desarrollada en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

*7029. Ventas de alimentos precocinados.*

*7029. Ventas de otros productos semiterminados.*

---

<sup>268</sup> A subdividir por tipo de producto vendido (bandejas preparadas, platos cocinados, *sándwichs*, helados...). Esta misma subdivisión se realizará en otras ventas de productos terminados similares.



*703. Venta de subproductos y residuos y 704. Venta de envases y embalajes*

Transacciones con entrega de bienes con una importancia secundaria para la empresa.

Su funcionamiento es análogo a la cuenta 701.

*706. Ventas de mercaderías.*

Transacciones con entrega o salida de los bienes contabilizados en las cuentas del subgrupo 36, se trata de bienes que no han sido objeto de transformación en la empresa.

Esta actividad comercial es realizada habitualmente por los establecimientos hoteleros (venta en las tiendas ubicadas en el hotel, ventas de alimentos, bebidas y tabaco en las máquinas expendedoras automáticas...) y por los restaurantes (sobre todo en los restaurantes y autoservicios de carretera). En general tienen una importancia secundaria en el conjunto del negocio.

Su funcionamiento es análogo a la cuenta 701.

Esta cuenta será desarrollada en las siguientes cuentas de cuatro o más cifras:

*7060. Ventas de productos alimenticios en tienda<sup>269</sup>.*

*7061. Ventas de productos alimenticios en restauración rápida.*

---

<sup>269</sup> A subdividir por tipo de producto vendido (sándwich, bollería y pastelería, helados, bebidas...). Esta misma subdivisión se realizará en otras ventas de mercaderías similares.

*7062. Ventas de productos alimenticios en restauración para colectividades.*

*7063. Ventas de productos alimenticios en máquinas expendedoras automáticas.*

*7064. Ventas de productos no alimenticios.*

Como vemos las denominaciones de las cuentas son parecidas a las subdivisiones de la cuenta 701, pero recordemos que los alimentos incluidos en esta última cuenta han sido elaborados en la empresa, mientras que los incluidos en la 706 son mercaderías, esto es productos elaborados por otras empresas, que se venden sin transformación.

### 73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA.

730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

734. *Producción consumida.*

737. Incorporación al activo de los gastos de formación de deudas.

Contrapartida de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo, así como los que correspondan para incluir determinados gastos en el activo.

También hemos incluido la producción consumida en la manutención y alojamiento del personal.

**734. Producción consumida.**

Producción consumida en la manutención y alojamiento del personal.

Esta cuenta es la contrapartida de los gastos de manutención y alojamiento del personal contabilizados en la cuenta 644, se trata por tanto de prestaciones de servicios por pagos en especie a los trabajadores.

## 6. CUENTAS ANUALES

Siguiendo el modelo del Plan General de Contabilidad, esta cuarta parte está dividida en tres apartados: normas de elaboración de las cuentas anuales, modelos de cuentas anuales y modelos abreviados de cuentas anuales.

Tanto en las normas de elaboración de las cuentas anuales como en el contenido de los modelos de memoria, sólo hemos incluido aquellos apartados que han sido objeto de modificación, aunque ésta sea mínima. El apartado modificado se incluye completo, aunque señalando en letra *cursiva* las variaciones introducidas.

Las modificaciones pueden deberse a operaciones propias del sector hostelero, a la introducción de Resoluciones del ICAC aprobadas o incluso a modificaciones incorporadas a otras adaptaciones sectoriales, ya aprobadas, que consideramos son de interés para la industria hotelera, es el caso de las uniones temporales de empresas o de la información medioambiental.

Los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias se incluyen en su totalidad, salvo los modelos abreviados, que los omitimos por no ser necesaria ninguna modificación.

## **6.1. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES**

### **6.1.1. 3ª Estructura de las cuentas anuales.**

Las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada, de las sociedades en comandita por acciones y *de las sociedades colectivas y comanditarias simples cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras*, deberán adaptarse al modelo normal.

### **6.1.2. 4ª Cuentas anuales abreviadas.**

1. Las sociedades señaladas en la norma 3ª podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha del cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- *Que el total de las partidas del activo no supere los 395 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.*
- *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 790 millones de pesetas.*
- *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.*

b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- *Que el total de las partidas del activo no supere 1.580 millones de pesetas. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.*

- *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 3.160 millones de pesetas.*
- *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.*

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

2. Las empresas con otra forma societaria no mencionadas en la norma anterior así como los empresarios individuales estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

3. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

#### **6.1.3. 5ª Balance.**

El balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa y las obligaciones y los fondos propios que forman el pasivo de la misma, deberá formularse teniendo en cuenta que:

- a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediato anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del balance bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

- b) No podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.
- c) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- d) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se incluirán en la memoria.
- e) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- f) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.
- g) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.
- h) Los créditos y deudas con empresas del grupo o asociadas, cualquiera que sea su naturaleza, figurarán en las partidas del activo o pasivo correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. A estos efectos, en las partidas correspondientes a empresas asociadas también se incluirán las relacionadas con empresas multigrupo.
- i) La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.
- j) El importe global de los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero que deban lucir en el activo figurará en rúbrica independiente. A estos efectos se creará una partida en el epígrafe B.II del activo del balance, con la denominación "Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero". Las deudas

correspondientes a tales operaciones figurarán en rúbrica independiente. A estos efectos se crearán las partidas "Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo" y "Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo" en los epígrafes D.II y E.II, respectivamente, del pasivo del balance.

- k) Las inversiones financieras con vencimiento no superior al año figurarán en el epígrafe D.IV del activo, "Inversiones financieras temporales".
- l) Los desembolsos pendientes sobre acciones que constituyan inversiones financieras permanentes, que no estén exigidos pero que conforme al artículo 42 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas sean exigibles a corto plazo figurarán en la partida E.IV.4 del pasivo del balance.
- m) La financiación ajena con vencimiento no superior al año figurará en la agrupación E del pasivo, "Acreedores a corto plazo".
- n) Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior a un año se creará la agrupación F del pasivo, con la denominación de "Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo".
- o) Cuando se posean acciones propias, pendientes de amortización, adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General se creará el epígrafe A.VIII del pasivo, con la denominación de "Acciones propias para reducción de capital". Este epígrafe, que siempre tendrá signo negativo minorará el importe de los fondos propios.
- p) Para las cuentas deudoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe B.VI del activo, con la denominación de "Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo", realizándose el desglose necesario.
- q) Para las cuentas acreedoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año figurarán en el epígrafe D.IV del pasivo,



con la denominación de "Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo", realizándose el desglose necesario.

*r) Las empresas que participen en una o varias uniones temporales de empresas deberán presentar el balance, atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 23 de una de las siguientes formas:*

- Integrando en cada partida del balance las cantidades correspondientes a las uniones temporales de empresas en que participen.*
- Diferenciando en cada partida del balance la cantidad correspondiente a la propia empresa y a las uniones temporales de empresas.*

*Elegida una de las anteriores opciones para elaborar el balance, se deberá aplicar la misma para la cuenta de pérdidas y ganancias.*

*Las empresas que participen en una o varias comunidades de bienes deberán presentar el balance de una de las dos formas indicadas anteriormente, atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 23.*

#### **6.1.4. 6ª Cuenta de pérdidas y ganancias**

La cuenta de pérdidas y ganancias, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo, se formulará teniendo en cuenta que:

- a) En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a

efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

- b) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- c) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
- d) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- e) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto normal como abreviado.
- f) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.
- g) En las partidas correspondientes a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.
- h) Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el Debe, en la agrupación 7: "Otros gastos financieros y gastos asimilados".
- i) *Las empresas que participen en una o varias uniones temporales de empresas deberán presentar la cuenta de pérdidas y ganancias, atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 23 de una de las siguientes formas:*
  - *Integrando en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias las cantidades correspondientes a las uniones temporales de empresas en que participen.*
  - *Diferenciando en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias la cantidad correspondiente a la propia empresa y a las uniones temporales de empresas.*

*Las empresas que participen en una o varias comunidades de bienes deberán presentar la cuenta de pérdidas y ganancias de una de las*

*dos formas indicadas anteriormente, atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 23.*

#### **6.1.5. 7ª Memoria.**

La memoria, completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias; se formulará teniendo en cuenta:

- a) El modelo de la memoria recogerá la información mínima a cumplimentar; no obstante cuando la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
- b) Deberá indicarse cualquier otra información no contenida en el modelo de la memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.
- c) Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.
- d) Lo establecido en el apartado 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.
- e) *Las empresas que participen en una o varias uniones de empresas y opten por presentar el modelo de balance integrando en cada partida del mismo las cantidades correspondientes a las uniones temporales de empresas en las que participan deberán detallar, en cada apartado de la memoria, las cifras que corresponden a esas uniones temporales de empresas.*

*Asimismo, las empresas que opten por presentar el balance integrando en cada partida del mismo las cantidades correspondientes a las comunidades de bienes en las que participen deberán detallar, en cada apartado de la memoria, las cifras que correspondan a esas comunidades de bienes.*

#### **6.1.6. 13ª Información separada por actividades.**

*1. Dada la multiactividad de las empresas del sector hotelero, se dará información separada sobre activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las actividades. Esta información se facilitará en los modelos incorporados en la memoria, teniendo en cuenta que:*

- a) Se deberá proporcionar información tanto del ejercicio que se cierra como del ejercicio anterior. A estos efectos, cuando las cifras de ambos ejercicios no sean comparables, se deberá proceder a adaptar las cifras del ejercicio precedente, para su presentación en el presente ejercicio.*
- b) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.*
- c) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.*
- d) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.*
- e) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.*
- f) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.*

*2. La separación de los activos, pasivos, gastos e ingresos incluidos en las*

*cuentas anuales que corresponden a cada una de las actividades realizadas por la empresa se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:*

- a) Se identificarán cada una de principales actividades realizadas por la empresa: las actividades de prestaciones de servicios (hospedaje, restauración, servicios contratados, alojamiento en régimen de tiempo compartido, catering, bares, cafeterías y discotecas), las actividades de ventas de productos elaborados para llevar o repartir y las actividades comerciales. El resto de actividades (teléfono, lavandería, garaje, etc.) se identificarán como "otras actividades complementarias".*
- b) A cada actividad se asignarán los activos, pasivos, ingresos y gastos que le corresponda de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más actividades, teniendo en cuenta lo indicado en los apartados siguientes de esta norma.*
- c) Los gastos financieros que no sean asignables de forma exclusiva o directa a una o varias actividades, se imputarán a cada actividad de acuerdo con un criterio consistente respecto a la asignación de fuentes de financiación que la empresa determine.*
- d) La imputación de los activos, pasivos, gastos e ingresos comunes se basará en criterios lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales en el sector.*
- e) Los criterios de asignación e imputación de activos, pasivos, ingresos y gastos se deberán establecer y aplicar sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.*
- f) Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, también se dará cuenta en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en las normas de valoración.*

## **6.2. MODELOS DE CUENTAS ANUALES**

Los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias se ofrecen en los siguientes cuadros nº 55 y 56.

**Cuadro nº 55**  
**Balance del ejercicio...**

Nº de cuentas	ACTIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
190, 191, 192, 193, 194, 195, 196	A) Accionistas por desembolsos no exigidos		
20	B) Inmovilizado.		
210	I. Gastos de establecimiento		
211, 212	II. Inmovilizados inmateriales		
213	1. Gastos de investigación y desarrollo		
214	2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares		
215	3. Fondo de comercio		
217	4. Derechos de traspaso		
219	5. Aplicaciones informáticas		
(291)	6. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero		
(281)	7. Anticipos		
220, 221	8. Provisiones		
222, 223	9. Amortizaciones		
224, 225, 226	III. Inmovilizados materiales		
23	1. Terrenos y construcciones		
227, 228, 229	2. Instalaciones, equipos y mobiliario específicos		
(292)	3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario		
(282)	4. Anticipos y otras inmovilizaciones materiales en curso		
240	5. Otro inmovilizado		
242, 244, 246	6. Provisiones		
241	7. Amortizaciones		
243, 245, 247	IV. Inmovilizaciones financieras		
250, 251, 256	1. Participaciones en empresas del grupo		
252, 253, 254, 257, 258	2. Créditos a empresas del grupo		
260, 265	3. Participaciones en empresas asociadas		
(293), (294), (295),	4. Créditos a empresas asociadas		
(296), (297), (298)	5. Cartera de valores a largo plazo		
198	6. Otros créditos		
27	7. Depósitos y fianzas constituidos a largo plazo		
558	8. Provisiones		
31	V. Acciones propias.		
32	C) Gastos a distribuir en varios ejercicios		
33, 34	D) Activo circulante		
35	I. Accionistas por desembolsos exigidos		
36	II. Existencias		
407	1. Materias primas		
(39)	2. Otros aprovisionamientos		
	3. Producción en curso y semiterminada		
	4. Producción terminada		
	5. Comerciales		
	6. Anticipos		
	7. Provisiones		

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Nº de cuentas	ACTIVO (continuación)	Ejercicio N	Ejercicio N-1
430, 431, 435, (436)	III. Deudores		
432, 551	1. Clientes por ventas y prestación de servicios		
433, 552	2. Empresas del grupo, deudores		
44, 553	3. Empresas asociadas, deudores		
460, 544	4. Deudores varios		
470, 471, 472, 474	5. Personal		
(490), (493), (494)	6. Administraciones Públicas		
530, (538)	7. Provisiones		
532, 534, 536	IV. Inversiones financieras temporales		
531, (539)	1. Participaciones en empresas del grupo		
533, 535, 537	2. Créditos a empresas del grupo		
540, 541, 546, (549)	3. Participaciones en empresas asociadas		
542, 543, 545, 547	4. Créditos a empresas asociadas		
548	5. Cartera de valores a corto plazo		
565, 566	6. Otros créditos		
(593), (594), (595),	7. Depósitos y fianzas a corto plazo		
(596), (597), (598)	8. Provisiones		
—	V. Acciones propias a corto plazo		
57	VI. Tesorería		
480, 580	VII. Ajustes por periodificación		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D)		



Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Nº de cuentas	PASIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	A) Fondos propios		
10	I. Capital suscrito		
110	II. Prima de emisión		
111	III. Reservas de revalorización		
	IV. Reservas		
112	1. Reserva legal		
115	2. Reservas para acciones propias		
114	3. Reservas para acciones de la sociedad Dominante		
116	4. Reservas estatutarias		
113, 117, 118	5. Otras reservas		
	V. Resultados de ejercicios anteriores		
120	1. Remanente		
(121)	2. Resultados negativos de ejercicio anteriores		
122	3. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas		
129	VI. Pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida)		
(557)	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio		
	B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios		
130, 131	1. Subvenciones en capital		
136	2. Diferencias positivas de cambio		
135	3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios		
	C) Provisiones para riesgos y gastos		
140	1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares		
141	2. Provisiones para impuestos		
142, 143, 145, 146	3. Otras provisiones		
144	4. Fondo de reversión		
	D) Acreedores a largo plazo		
	I. Emisiones de obligaciones y otros valores Similares		
150	1. Obligaciones no convertibles		
151	2. Obligaciones convertibles		
155	3. Otras deudas representadas en valores negociables.		
170	II. Deudas con entidades crédito		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
160, 162, 164	1. Deudas con empresas del grupo		
161, 163, 165	2. Deudas con empresas asociadas		
	IV. Otros acreedores		
174	1. Deudas representadas por efectos a pagar		
171, 172, 173	2. Otras deudas		
180, 185	3. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Nº de cuentas	PASIVO (continuación)	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	IV. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		
248	1. De empresas del grupo		
249	2. De empresas asociadas		
259	3. De otras empresas		
	E) Acreedores a corto plazo		
	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
500	1. Obligaciones no convertibles		
501	2. Obligaciones convertibles		
505	3. Otras deudas representadas en valores negociables.		
506	4. Intereses de obligaciones y otros valores		
	II. Deudas con entidades de crédito		
520	1. Préstamos y otras deudas		
526	2. Deudas por intereses		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
402, 510, 512, 514, 516, 551	1. Deudas con empresas del grupo		
403, 511, 513, 515, 517, 552	2. Deudas con empresas asociadas		
437			
400, (406), 410, 419	IV. Acreedores comerciales		
	1. Anticipos recibidos por pedidos		
401, 411	2. Deudas por compras y prestación de servicios		
	3. Deudas represadas por efectos a pagar		
475, 476, 477, 479	V. Otras deudas no comerciales		
524	1. Administraciones Públicas		
509, 521, 523, 525, 527, 553, 555, 556	2. Deudas representadas por efectos a pagar		
465	3. Otras deudas		
560, 561	4. Remuneraciones pendientes de pago		
485, 585	5. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
	VI. Ajustes por periodificación		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D)		

**Cuadro nº 56**  
**Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio...**

Nº de cuentas	DEBE	Ejercicio N	Ejercicio N-1
71	<b>A) GASTOS</b>		
601, (6081), (6091) 611*	1. Reducción de existencias de terminada, semiterminada y en curso		
602, 603, (6082), (6083) (6092), (6093) 612*, 613*	2. Aprovisionamientos		
606, (6086), (6096), 616*	a) Consumo de alimentos, bebidas y otras materias primas		
607	b) Consumo de otros aprovisionamientos y material auxiliar de explotación		
640, 641	c) Consumo de mercaderías		
642, 643, 644, 649 68	d) Otros gastos externos		
693, (793) 650, 694, (794)	3. Gastos de personal		
62	a) Sueldos, salarios y similares		
631, 634, (636), (639) 651, 652, 659 690	b) Cargas sociales		
	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado		
	5. Variaciones de provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables		
	a) Variación de provisiones de existencias		
	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables		
	6. Otros gastos de explotación		
	a) Servicios exteriores		
	b) Tributos		
	c) Otros gastos de gestión corriente		
	d) Dotación al fondo de reversión		
	<b>I. BENEFICIO DE EXPLOTACIÓN (B1+B2+B3+B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6)</b>		
6610, 6615, 6620, 6630, 6640, 6650 6611, 6616, 6621, 6631, 6641, 6651 6613, 6618, 6622, 6623, 6632, 6633, 6643, 6653, 669 666, 667 6963, 6965, 6966, 697, 698, 699, (7963), (7965), (7966), (797), (798), (799) 668	7. Gastos financieros y gastos asimilados		
	a) Por deudas con empresas del grupo		
	b) Por deudas con empresas asociadas		
	c) Por deudas con terceros y gastos asimilados		
	d) Pérdidas de inversiones financieras		
	8. Variación de las provisiones de inversiones financieras		
	9. Diferencias negativas de cambio		
	<b>I. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B5+B6+B7+B8-A7-A8-A9)</b>		

(\*) Con signo positivo o negativo según su saldo.

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Nº de cuentas	DEBE (continuación)	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>II. BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI+AII-BI-B2)</b>		
691, 692, 6960, 6961, (791), (792), (7960), (7961)	10. Variación de las provisiones de inmovilizado material, inmaterial y cartera de control.		
670, 671, 672, 673	11. Pérdidas procedentes del inmovilizado material, inmaterial y cartera de control.		
674	12. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.		
678	13. Gastos extraordinarios		
679	14. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores		
	<b>III. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B10+B11+B12+B13-A10-A11-A12-A13-A14)</b>		
630*, 633, (638)	15. Impuestos sobre beneficios		
	16. Otros impuestos		
	<b>IV. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) (AV- A15-A16)</b>		

(\*) Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A15 puede tener signo negativo.

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Nº de cuentas	HABER	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>B) INGRESOS</b>		
700	1. Importe neto de la cifra de negocios		
701, 702, 703, 704,	a) Ingresos por prestaciones de servicios		
706	b) Ventas		
(708), (709)	c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas		
71	2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso		
73	3. Trabajos realizados para la empresa		
75	4. Otros ingresos de explotación		
74	a) Ingresos accesorios y otros ingresos de gestión corriente		
790	b) Subvenciones		
	c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos		
	<b>I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN</b>		
	<b>(A1+A2+A3+A4+A5+A6-B1-B2-B3-B4)</b>		
7600	5. Ingresos de participaciones en capital		
7601	a) En empresas del grupo		
7603	b) En empresas asociadas		
	c) En empresas fuera del grupo		
7610, 7620	6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado		
7611, 7621	a) De empresas del grupo		
7613, 7623	b) De empresas asociadas		
	c) De empresas fuera del grupo		
7630, 7650	7. Otros intereses e ingresos asimilados		
7631, 7651	a) De empresas del grupo		
7633, 7653, 769	b) De empresas asociadas		
766	c) Otros intereses		
768	d) Beneficios en inversiones financieras		
	8. Diferencias positivas de cambio		
	<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS</b>		
	<b>(A7+A8+A9-B5-B6-B7-B8)</b>		
	<b>III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>		
	<b>(B1+B11-A1-A11)</b>		
770, 771, 772, 773	9. Beneficio en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
774	10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias		
775	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
778	12. Ingresos extraordinarios		
779	13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		

Nº de cuentas	HABER (continuación)	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	III. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (BI+BII-AI-AII)		
	IV. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (BIII+BIV-AIII-AM)		
	V. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDA) (BV+A15+A16)		

### 6.2.3. MEMORIA

#### 1. Actividad de la empresa.

*En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y las actividades a que se dedique. En especial, se informará sobre el régimen de explotación con el que opera (en propiedad, franquicia, gestión, arrendamiento...).*

#### 4. Normas de valoración.

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

- a) Gastos de establecimiento; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.
- b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización; amortización, provisiones, y en su caso, saneamiento. Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de

arrendamiento financiero.

c) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:

- Amortización y dotación de provisiones.
- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.
- Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.
- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la sociedad para su inmovilizado.
- Las partidas del inmovilizado material que figuran en el activo por una cantidad fija.
- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.

d) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.

f) Existencias; indicando los criterios de valoración, y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el activo por una cantidad fija.

g) Acciones propias en poder de la sociedad.

h) Subvenciones; indicándose política de imputación a resultados.

i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.

j) *Fondo de reversión, indicando el criterio establecido para el cálculo de la dotación anual al fondo de reversión y las modificaciones en las estimaciones que puedan producirse.*

- k) Otras provisiones del grupo 1; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.
- l) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración; así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.
- m) Impuesto sobre beneficios; se indicarán los criterios utilizados para su contabilización.
- n) Transacción en moneda extranjera; se indicará lo siguiente:
  - Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.
  - Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera.
  - Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.
- o) Ingresos y gastos. *En especial se indicará el criterio de reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios (servicios facturados, servicios prestados...).*
- p) *Número de reservas de plazas hoteleras comprometidas con operadores turísticos.*
- q) *Criterios de asignación e imputación de activos, pasivos, gastos e ingresos de las distintas actividades realizadas por la empresa de acuerdo con lo indicado en las normas de elaboración de las cuentas anuales.*
- r) *Actuaciones empresariales con incidencia en el medio ambiente, indicando:*
  - *Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.*



- *Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.*

## **7. Inmovilizado material.**

7.1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones durante el ejercicio; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumento por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducción.
- Disminuciones por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Saldo final.

Cuando se efectúen actualizaciones, deberá indicarse:

- Ley que lo autoriza.
- Importe de la revalorización para cada cuenta, así como del aumento de la amortización acumulada.
- Efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.

7.2. Información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley y el efecto de dichas revalorizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.
- Coeficientes de amortización utilizados por grupos de elementos.
- Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor

contable y de la correspondiente amortización acumulada.

- Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Importe de los intereses y diferencias de cambio capitalizadas en el ejercicio.
- *Información sobre el uso dado a los inmovilizados: destinado a actividades hosteleras, a actividades deportivas y de recreo, a alojamientos en régimen de uso compartido, a actividades comerciales y administrativas o a usos ajenos a la explotación indicando su valor contable y la correspondiente amortización acumulada.*
- Importe y características de los bienes totalmente amortizados, obsoletos técnicamente o no utilizados.
- Bienes afectos a garantía y reversión.
- Subvenciones y donaciones recibidas relacionadas con el inmovilizado material.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.
- *Información sobre la situación especial en que se encuentran los edificios destinados a alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido, ya que están gravados por un derecho de uso durante un tiempo, generalmente, indefinido.*

## **8. Inversiones financieras.**

8.1. Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en este epígrafe y de sus correspondientes provisiones durante el ejercicio indicado, tanto para el largo como para el corto plazo, lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumento por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

A estos efectos se desglosará cada partida atendiendo a la naturaleza de la inversión, distinguiendo, en su caso, entre participaciones en capital, valores de renta fija, créditos y créditos por intereses.

8.2. Información sobre empresas del grupo y asociadas, detallando:

- Denominación y domicilio de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:
- Actividades que ejercen.
- Fracción de capital que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambas.
- Importe del capital, reservas y resultados del último ejercicio, desglosando los extraordinarios.
- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.
- Indicación de si las acciones cotizan o no en un mercado secundario oficial y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

Sólo podrá omitirse la información requerida en este punto cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a las empresas a que se refiera; en ese caso deberá justificarse la omisión.

- *La misma información que la del punto anterior respecto de las asociadas y de las sociedades en que la sociedad sea socio colectivo.*
- Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%.

#### 8.3. Otra información sobre:

- Importe de los valores de renta fija y otras inversiones financieras análogas así como de los créditos que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio, y del resto hasta su último vencimiento; distinguiendo por deudores (empresas del grupo, asociadas y otros). Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a inversiones financieras, conforme al modelo de balance.
- Importe de los intereses devengados y no cobrados.
- Valores negociables, otras inversiones financieras y créditos entregados o afectos a garantías.
- Desglose de los valores negociables y otras inversiones financieras análogas, así como de los créditos, según los tipos de moneda en que estén instrumentados y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo las emitidas por empresas del grupo, asociadas y otros.
- Tasa media de rentabilidad de los valores de renta fija y otras

inversiones financieras análogas, por grupos homogéneos y, en todo caso, distinguiendo los emitidos por empresas del grupo, asociadas y otros.

- Compromisos firmes de compra de valores negociables y otras inversiones financieras análogas y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Características e importe de cualesquiera garantías recibidas en relación con los créditos otorgados por la empresa (afianzamientos, avales, prendas, reservas de dominio, pactos de recompra, etc.).
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los valores negociables, otras inversiones financieras análogas y créditos, tal como: litigios, embargos, etc.

## **11. Subvenciones**

- Información sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en las partidas correspondientes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones a las subvenciones.
- *Se realizará el desglose necesario de las subvenciones de capital a efectos de facilitar el importe correspondiente a elementos patrimoniales recibidos en propiedad.*

## **14. Fondo de reversión**

*14.1. Análisis del movimiento de esta partida del balance durante el ejercicio, distinguiendo el fondo correspondiente a cada una de las concesiones que se exploten simultáneamente; indicando:*

- *Saldo inicial.*
- *Dotaciones.*
- *Aplicaciones.*
- *Saldo final.*

**14.2. Información sobre:**

- *Justificación de la dotación del fondo de reversión dentro de los plazos de duración de cada una de las concesiones.*
- *Condiciones generales de las concesiones, indicando de forma individualizada para las concesiones más significativas, así como para las concesiones que venzan en los dos ejercicios siguientes al cierre del ejercicio: el objeto, el ente que la concede, los bienes a los que afecta y en general los compromisos que supone para la empresa y las circunstancias que afectan a la reversión.*
- *Los activos revertibles, detallando por concesiones los más significativos e indicando su valor contable, la amortización del ejercicio y la correspondiente acumulada, así como la cuantía de la dotación del ejercicio al fondo de reversión y el importe acumulado de dicho fondo que corresponda a cada uno de ellos.*

**15. Deudas no comerciales.**

15.1. Desglose de la partida D.IV.2 del pasivo del balance, "Otras deudas", distinguiendo entre deudas transformables en subvenciones, proveedores de inmovilizado y otras.

*Desglose de la partida E.III.1 y E.III.2 del pasivo del balance, "Deudas con empresas del grupo" y "Deudas con empresas asociadas", distinguiendo entre préstamos y otras deudas y deudas por intereses.*

15.2. Información, distinguiendo entre corto y largo plazo, sobre:

- Importe de las deudas que vengzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y hasta su cancelación, distinguiendo por empresas del grupo, asociadas y otros. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas, conforme al modelo de balance.
- Importe de las deudas con garantía real.
- Desglose de las deudas en moneda extranjera según los tipos de moneda en que estén contratadas y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo por empresas del grupo, asociadas y otros.
- Tipo de interés medio de las deudas no comerciales a largo plazo.
- Importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
- Importe de los gastos financieros devengados y no pagados.
- Detalle de obligaciones y bonos en circulación al cierre del ejercicio, con separación de las características principales de cada uno (interés, vencimientos, garantías, condiciones de convertibilidad, etc.).

15.3. *Información sobre el importe y características de los avales y cualesquiera otras garantías recibidas en relación con la financiación en moneda nacional y en moneda extranjera de la empresa. Esta información se desglosará distinguiendo la concedida por las Administraciones Públicas, empresas del grupo, empresas asociadas y otros.*

## 16. Situación fiscal.

Explicación de la diferencia que existe entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal:

CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		
Resultado contable del ejercicio.....		
	Aumentos	Disminuciones
Impuesto sobre sociedades.....	.....	.....
Diferencias permanentes.....	.....	.....
Diferencias temporales.....	.....	.....
Con origen en el ejercicio.....	.....	.....
Con origen en ejercicios anteriores..	.....	.....
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.....		(.....)
Base imponible (resultado fiscal).....		

Además, deberá indicarse la siguiente información:

- La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.
- Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.
- Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.
- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión,



por creación de empleo, etc., así como los pendientes de deducir.

- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.
- *Información sobre la situación fiscal de las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes en las que se participa.*
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

#### **17. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.**

- Importe global de las garantías comprometidas con terceros, así como el importe de los incluidos en el pasivo del balance. Esta información se desglosará por clases de garantías y distinguiendo las relacionadas con empresas del grupo, asociadas y otras.
- Naturaleza de las contingencias, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos existentes.
- *Garantías, con indicación de responsabilidades conexas comprometidas con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.*

#### **18. Ingresos y gastos.**

18.1. *Desglose de las partidas 2.a y 2.b del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, "Consumo de alimentos, bebidas y otras materias primas" y "Consumos de otros aprovisionamientos y material auxiliar de explotación", distinguiendo entre compras y variación de existencias.*

*Desglose de la partida 3.b del debe de la cuenta de pérdidas y*

*ganancias "Cargas sociales", distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones, manutención de los trabajadores y otras cargas sociales.*

Desglose de la partida 5.b del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias "Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables", distinguiendo entre fallidos y la variación de la provisión para insolvencias.

En el caso de que la empresa formule la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 1. "Consumos de explotación", 2.b "Cargas sociales" y 4. "Variación de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables" del modelo abreviado de dicha cuenta.

18. Información sobre:

- Transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas detallando las siguientes:
  - Compras efectuadas, devoluciones de compras y "rappels".
  - Ventas realizadas, devoluciones de ventas y "rappels".
  - Servicios recibidos y prestados.
  - Intereses abonados y cargados.
  - Dividendos y otros beneficios distribuidos.
  - *Servicios subcontratados*
- Transacciones efectuadas en moneda extranjera, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
- La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la empresa, por categorías de actividades así como por mercados geográficos. *Distinguiendo, los ingresos de las actividades de prestación de servicios (hospedaje, restauración, servicios contratados, alojamiento en régimen de tiempo compartido, catering, bares, cafeterías y discotecas), de venta de productos elaborados para llevar o repartir y las actividades comerciales.* Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto, cuando

por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la empresa.

- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías.
- Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.
- Gastos e ingresos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.
- Gastos e ingresos, imputados al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior.

#### **19. Información sobre medio ambiente**

*Se facilitará información:*

- *Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativas incorporadas al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.*
- *Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.*
- *Riesgos y gastos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:*
  - *Saldo inicial.*
  - *Dotaciones.*
  - *Aplicaciones.*

- Saldo final.

- *Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistemas de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos.*

## **20. Información sobre las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes**

1. *Información sobre cada unión temporal de empresas en la que participa, indicando:*

- *Criterios de valoración utilizados por la unión temporal.*
- *Porcentaje de participación que posee de cada unión temporal.*

2. *Relación de uniones temporales de empresas en las que se participa, indicando la cifra de negocios global, así como cualquier otro aspecto relacionado con las uniones temporales de empresas, en particular la actividad de las mismas.*

3. *Información sobre la forma en la que se ha realizado en la empresa la integración de las operaciones de las uniones temporales de empresas en las que participa.*

4. *Para cada comunidad de bienes en que participe la empresa, se facilitará la misma información que para las UTES.*

**21. Cuadro de financiación.**

Como no hemos introducido ninguna modificación respecto al cuadro de financiación del PGC, no incluimos su modelo.

**22. Información por actividades**

*Se informará sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las actividades que realiza la empresa. Para lo cual la empresa abrirá las cuentas de cuatro o más cifras que necesite a efectos de disponer de la información detallada por actividades, tal como se puede observar en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades que ofrecemos a continuación (ver cuadros nº 57 y 58).*

**Cuadro nº 57**  
**Balance por actividades**

Conceptos	Actividades*											
	Ejercicio N						Ejercicio N-1					
	Hospedaje	Restauración	Otras...	Total	Hospedaje	Restauración	Otras...	Total	Hospedaje	Restauración	Otras...	Total
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
<b>ACTIVO</b>												
1.Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos.												
2.Inmovilizado												
2.1.Inmovilizaciones inmateriales												
2.2.Inmovilizados materiales												
2.2.1.Construcciones												
2.2.2.Instalaciones, equipos y mobiliario específicos												
2.2.3.Otras instalaciones, utillaje y mobiliario												
2.2.4.Anticipos y otras inmovilizaciones materiales en curso												
2.2.5.Otras inmovilizaciones												
2.2.6.Provisiones												
2.2.7.Amortizaciones												
2.3.Inmovilizaciones financieras												
2.4.Acciones propias												
3.Gastos a distribuir en varios ejercicios												
4.Activo circulante												
4.1.Existencias												
4.2.Clientes												
4.3.Otro activo circulante												
<b>TOTAL ACTIVO</b>												
<b>PASIVO</b>												
1.Fondos propios												
2.Ingresos a distribuir en varios ejercicios												
2.1.Subvenciones de capital												
2.2.Otros												
3.Provisiones para riesgos y gastos												
4.Acreedores a largo plazo												
5.Acreedores a corto plazo												
<b>TOTAL PASIVO</b>												

\*Se abrirá una columna para cada actividad de carácter significativo que realice la empresa, de acuerdo con lo indicado en la norma número 13, de elaboración de las cuentas anuales.

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Cuadro nº 58  
Cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades

Número de cuenta	Conceptos	Actividades*											
		Ejercicio N				Ejercicio N-1							
		Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %	Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %	Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %
700, 701, 702 703, 704, 706, (708), (709) 72	Prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación												
73, 74, 752, 753, 754, 755 759, 790	+/-Variación de existencias de productos terminados, semiterminados y en curso Otros ingresos relacionados con la explotación												
	= VALOR DE LA PRODUCCIÓN												
601, 602, 603, 606, 61, (608) (609), 607, 620, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 631, 634, (636), (639), 652 659	- Consumos  - Gastos externos y de explotación												
	= VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA												
621, 651 751 64	- Otros gastos + Otros ingresos - Gastos de personal = RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN												
68  690 650, 693, (793) 694, (794)	- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado - Dotaciones al fondo de reversión - Insolvencias de créditos y variación de las provisiones de tráfico = RESULTADO NETO DE LA EXPLOTACIÓN												
78 66 6963, 6965 6966, (7963) (7965), (7966) 697, (797), 698 (798), 699, (799)	+ Ingresos financieros - Gastos financieros - Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras = RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS												
77  67  691, (791), 692 (792), 6960, 6961 (7960), (7961)	+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales - Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales - Variación de las provisiones del inmovilizado inmaterial, material y cartera de valores = RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS												
	Impuesto de sociedades = RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS (BENEFICIO O PÉRDIDA)												

\*Se abrirá una columna para cada actividad de carácter significativo que realice la empresa, de acuerdo con lo indicado en la norma número 13, de elaboración de las cuentas anuales.

### **6.3. MODELOS DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS**

En los modelos de balance y cuenta de pérdidas abreviados no es necesario introducir ningún tipo de modificación respecto a los modelos previstos en el Plan General de Contabilidad.

#### **6.3.1. MEMORIA ABREVIADA**

##### **1. Actividad de la empresa.**

*En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y las actividades a que se dedique. En especial, se informará sobre el régimen de explotación con el que opera (en propiedad, franquicia, gestión, arrendamiento...).*

##### **4. Normas de valoración.**

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

- a) Gastos de establecimiento; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.
- b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización; amortización, provisiones, y en su caso, saneamiento. Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años. Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero.
- c) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:
  - Amortización y dotación de provisiones.



- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.
  - Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.
  - Determinación del coste de los trabajos efectuados por la sociedad para su inmovilizado.
  - Las partidas del inmovilizado material que figuran en el activo por una cantidad fija.
  - Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.
- d) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.
- e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.
- f) Existencias; indicando los criterios de valoración, y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.
- Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el activo por una cantidad fija.
- g) Acciones propias en poder de la sociedad.
- h) Subvenciones; indicándose política de imputación a resultados.
- i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.
- j) *Fondo de reversión, indicando el criterio establecido para el cálculo de la dotación anual al fondo de reversión y las modificaciones en las estimaciones que puedan producirse.*
- k) Otras provisiones del grupo 1; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.

- l) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración; así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.
- m) Impuesto sobre beneficios; se indicarán los criterios utilizados para su contabilización.
- n) Transacción en moneda extranjera; se indicará lo siguiente:
  - Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.
  - Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera.
  - Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.
- o) Ingresos y gastos. *En especial se indicará el criterio de reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios (servicios facturados, servicios prestados...).*
- p) *Número de reservas de plazas hoteleras comprometidas con operadores turísticos.*
- q) *Criterios de asignación e imputación de activos, pasivos, gastos e ingresos de las distintas actividades realizadas por la empresa de acuerdo con lo indicado en las normas de elaboración de las cuentas anuales.*
- r) *Actuaciones empresariales con incidencia en el medio ambiente, indicando:*
  - *Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.*
  - *Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.*

## **8. Empresas del grupo y asociadas.**

*La denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas en las que la empresa sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, como mínimo el 3 por 100 del capital para las sociedades que tengan valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial y el 20 por 100 para el resto, con indicación de la fracción de capital que posea, así como el importe del capital, de las reservas y del resultado del último ejercicio de aquéllas<sup>270</sup>.*

## **10. Fondo de reversión**

*10.1. Análisis del movimiento de esta partida del balance durante el ejercicio, distinguiendo el fondo correspondiente a cada una de las concesiones que se exploten simultáneamente; indicando:*

- *Saldo inicial.*
- *Dotaciones.*
- *Aplicaciones.*
- *Saldo final.*

*10.2. Información sobre:*

- *Justificación de la dotación del fondo de reversión dentro de los plazos de duración de cada una de las concesiones.*
- *Condiciones generales de las concesiones, indicando de forma individualizada para las concesiones más significativas, así como para las concesiones que venzan en los dos ejercicios siguientes al cierre del ejercicio: el objeto, el ente que la concede, los bienes a los que afecta y en general los compromisos que supone para la empresa y las circunstancias que afectan a la reversión.*

---

<sup>270</sup> Según redacción dada por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

- *Los activos revertibles, detallando por concesiones los más significativos e indicando su valor contable, la amortización del ejercicio y la correspondiente acumulada, así como la cuantía de la dotación del ejercicio al fondo de reversión y el importe acumulado de dicho fondo que corresponda a cada uno de ellos.*

## **11. Información sobre medio ambiente<sup>271</sup>**

*Se facilitará información:*

- *Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativas incorporadas al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.*
- *Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.*
- *Riesgos y gastos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:*
  - *Saldo inicial.*
  - *Dotaciones.*
  - *Aplicaciones.*
  - *Saldo final.*

---

<sup>271</sup> La solicitud de información medioambiental fue introducida en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, aprobada por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo.

- *Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistemas de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos.*

## **12. Información segmentada por actividades**

*Se informará sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las actividades que realiza la empresa. Para lo cual la empresa abrirá las cuentas de cuatro o más cifras que necesite a efectos de disponer de la información detallada por actividades, tal como se puede observar en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades que ofrecemos a continuación (ver cuadros nº 59 y 60).*

**Cuadro nº 59**  
**Balance abreviado por actividades**

Conceptos	Actividades*											
	Ejercicio N						Ejercicio N-1					
	Hospedaje	Restauración	Otras...	Total			Hospedaje	Restauración	Otras...	Total		
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
<b>ACTIVO</b>												
Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos.												
Inmovilizaciones inmateriales												
Inmovilizados materiales												
Otro inmovilizado												
Gastos a distribuir en varios ejercicios												
Activo circulante												
<b>TOTAL ACTIVO</b>												
<b>PASIVO</b>												
Fondos propios												
Ingresos a distribuir en varios ejercicios												
Provisiones para riesgos y gastos												
Acreedores a largo plazo												
Acreedores a corto plazo												
<b>TOTAL PASIVO</b>												

\*Se abrirá una columna para cada actividad de carácter significativo que realice la empresa, de acuerdo con lo indicado en la norma número 13, de elaboración de las cuentas anuales.

Capítulo IV: Propuesta de adaptación del PGC a las empresas del sector hotelero y de la restauración

Cuadro nº 60  
Cuenta de pérdidas y ganancias analítica abreviada por actividades

Número de cuenta	Conceptos	Actividades*											
		Ejercicio N				Ejercicio N-1							
		Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %	Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %	Hospedaje Importe %	Restauración Importe %	Otras Importe %	Total Importe %
700, 701, 702 703, 704, 706, (708), (709) 72	Prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación												
73, 74, 752, 753, 754, 755 759, 790	+/-Variación de existencias de productos terminados, semiterminados y en curso Otros ingresos relacionados con la explotación												
	= VALOR DE LA PRODUCCIÓN												
601, 602, 603, 606, 61, (608) (609), 607, 620, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 631, 634, (636), (639), 652 659	- Consumos  - Gastos externos y de explotación												
	= VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA												
621, 651 751 64	- Otros gastos + Otros ingresos - Gastos de personal												
	= RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN												
68 690 650, 693, (793) 694, (794)	- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado - Dotaciones al fondo de reversión - Insolvencias de créditos y variación de las provisiones de tráfico												
	= RESULTADO NETO DE LA EXPLOTACIÓN												
76 66 6963, 6965 6966, (7963) (7965), (7966) 697, (797), 698 (798), 699, (799)	+ Ingresos financieros - Gastos financieros - Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras												
	= RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS												
77 67 691, (791), 692 (792), 6960, 6961 (7960), (7961)	+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales - Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales - Variación de las provisiones del inmovilizado inmaterial, material y cartera de valores												
	= RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS												
	Impuesto de sociedades												
	= RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS (BENEFICIO O PÉRDIDA)												

\*Se abrirá una columna para cada actividad de carácter significativo que realice la empresa, de acuerdo con lo indicado en la norma número 13, de elaboración de las cuentas anuales.

## 7. QUINTA PARTE: NORMAS DE VALORACIÓN

Siguiendo la tónica de la parte anterior, en esta quinta parte sólo vamos a incluir las normas de valoración que han sido objeto de modificación, aunque ésta sea mínima. La norma de valoración modificada se incluye completa, señalando en letra *cursiva* las variaciones introducidas.

### 2ª. INMOVILIZADO MATERIAL<sup>272</sup>

#### 1. Valoración

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

#### 2. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y deribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

---

<sup>272</sup> Desarrolladas por la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se



Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

*Se entenderá que el activo está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.*

*Si se trata de activos compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, y la fecha en que están en condiciones de explotación es distinta para cada una de ellas, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.*

*Asimismo, cesará la capitalización de los gastos financieros en el caso de producirse una interrupción de la construcción del inmovilizado.*

*En el caso de terrenos y solares, a efectos de incorporar los gastos financieros como mayor precio de adquisición, se entenderá que están en condiciones de explotación cuando hayan finalizado las obras necesarias para que queden disponibles para la realización de la construcción.*

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

### 3. Coste de producción

El coste de producción de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

### 4. Valor venal

El valor venal de un bien es el precio que se presupone estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

### 5. Correcciones de valor de inmovilizado material

En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la

obsolescencia que pudiera afectarlos.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente.

### **3ª NORMAS PARTICULARES SOBRE INMOVILIZADO MATERIAL.**

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

- a) Solares sin edificar: Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.
- b) Construcciones: Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos

que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

*Las obras de acondicionamiento, las instalaciones fijas que se añadan a una construcción con el fin de transformarla en un establecimiento hotelero, o las obras de infraestructura de un complejo hotelero o ciudad de vacaciones, formarán parte de la construcción, pero dado que las condiciones de uso y de amortización son muy distintas a los de las edificaciones generales, será conveniente abrir cuentas de cuatro o más cifras para su control por separado.*

*Asimismo, deberán ser valoradas por separado aquellas construcciones, que, aunque sean propiedad de la empresa, están gravadas por un derecho de uso, generalmente, por tiempo indefinido, por estar explotadas como alojamiento en régimen de tiempo compartido.*

- c) Instalaciones, equipamientos y mobiliario específico, utillaje y material auxiliar. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.*
- d) Los uniformes del personal, la lencería, vajilla, cubertería, cristalería y otros elementos auxiliares similares, propios de la hostelería, deberán cargarse como gasto del ejercicio si se estima que su período de utilización será inferior a un año.*

*Si el período de utilización fuese superior a un año, formarán parte del inmovilizado material, pero al tener unas características especiales, como son su constante renovación y su valor global escasamente significativos para la empresa, podrían utilizarse uno de los dos procedimientos siguientes:*

- 1. Registrar en el inmovilizado tanto la inversión inicial como las*

*renovaciones periódicas, procediendo a su amortización sistemática en función de la vida útil.*

2. *Permanecer en el activo por un valor fijo ya que su composición no varía sensiblemente, y las renovaciones periódicas considerarlas como gasto del ejercicio. Este es un procedimiento utilizado habitualmente por los hoteles por razones de facilidad operativa.*

*El procedimiento elegido se especificará en la memoria, y en el caso de optar por es segundo, se fundamentará su aplicación.*

- e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para su inmovilizado se cargarán en las cuentas que correspondan del grupo 6. Las cuentas del subgrupo 22 y a fin de ejercicio las cuentas 230/237, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73 (con la excepción de la 734).
- f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

## **5ª NORMAS PARTICULARES SOBRE INMOVILIZADO INMATERIAL<sup>273</sup>**

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

---

<sup>273</sup> Desarrolladas por la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

a) Gastos de investigación y desarrollo: Serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado cuando reúnan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste esté claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse con la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

b) *Concesiones administrativas: Se contabilizará en este concepto el importe total de los gastos incurridos para su obtención.*

*El coste de las concesiones administrativas deberá amortizarse de modo sistemático, durante un plazo que no podrá superar al período concesional.*

c) Propiedad industrial: Se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

d) Fondo de comercio: Únicamente podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

*Su amortización, que deberá realizarse de modo sistemático, no podrá ser creciente ni exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos para la sociedad, con el límite máximo de veinte años.*

*Cuando dicho período exceda de cinco años deberá recogerse en la*

*memoria la oportuna justificación, indicando los importes de los ingresos que previsiblemente va a generar dicho activo durante su período de amortización*<sup>274</sup>.

- e) Derechos de traspaso: Sólo podrán figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

Los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

- f) Se incluirán en el activo los programas de ordenador, tanto los adquiridos a terceros, como los elaborados por la propia empresa, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

- g) Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos

---

<sup>274</sup> Según nueva redacción dada por la disposición adicional decimoquinta, apartado 11, de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores.

inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

- h) Cuando por las condiciones de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

### **13ª. EXISTENCIAS**

#### **1. Valoración.**

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

#### **2. Precio de adquisición**

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen



en almacén, tales como transporte, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias, se incluirán en el precio de adquisición.

3. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al precio de fabricación.

4. *Coste de los trabajos y estudios en curso*

*Para la valoración de los trabajos en curso, se imputarán los costes directamente relacionados con los mismos, entre los que cabe destacar: los de personal, los materiales consumidos, los costes de amortización de los equipos e instalaciones utilizados en su realización y otros costes directamente relacionados con el trabajo en curso. También se imputarán a los trabajos en curso, la parte de los costes indirectos relacionados con ellos, para lo que se efectuará un reparto adecuado a las circunstancias.*

5. Correcciones de valor

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A

estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que corresponda.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de los costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

En los casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijo, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que se renueven constantemente;
- b) Que su valor global y composición no varíen sensiblemente
- c) Que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la

empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijo.

## **18ª. INGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS, VENTAS Y OTROS INGRESOS**

*Para la contabilización de los ingresos procedentes de la prestación de servicios<sup>275</sup> hoteleros se podrán utilizar los siguientes criterios:*

- *Reconocerlos gradualmente a medida que se van prestando, con independencia de si han sido o no facturados.*
- *Reconocerlos cuando se ha concluido el servicio en su totalidad y el cliente abandona el hotel, es decir, cuando los servicios se han facturado.*

*Se recogerán separadamente los ingresos correspondientes a cada un de actividades realizadas por la empresa. Teniéndose en cuenta las siguientes*

---

<sup>275</sup> Según la NIC-18 los ingresos procedentes de prestaciones de servicios se reconocen usualmente a medida que se ejecuta el servicio, bien sea por el método del porcentaje de realización, o por el método de contrato cumplido.

El método de porcentaje de realización se basa en el hecho de que los rendimientos provienen de la ejecución de más de un acto. El ingreso se reconoce proporcionalmente por referencia al rendimiento de cada acto. El ingreso reconocido bajo este método puede ser determinado sobre la base del valor de la venta, los costes asociados, el número de actos o cualquier otra base apropiada. En la práctica, cuando los servicios se prestan a través de un número indeterminado de actos en un período específico de tiempo, el ingreso se reconoce según base lineal sobre el período específico de tiempo, a menos que exista evidencia de que algún otro método representa mejor la pauta de rendimiento.

En el método del contrato cumplido el rendimiento proviene de la ejecución de un único acto, por lo que los ingresos se reconocen al realizar ese acto único. También se puede utilizar este método cuando, aun realizando la prestación de servicios en más de un acto, los servicios pendientes de ejecutar son muy significativos respecto a la totalidad, reconociéndose los ingresos al concluir la prestación.

*reglas para su contabilización:*

- a) Los ingresos por prestación de servicios y los ingresos por ventas de productos elaborados y de mercaderías, se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan dichas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) siguiente.*
- b) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.*
- c) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709.*
- d) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.*
- f) La contabilización de los envases cargados en la factura a los clientes, con facultad de su recuperación, queda expuesta en la cuenta 436.*

En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales, se incluirán como menor beneficio los gastos inherentes a la operación.

#### **19.<sup>a</sup> PROVISIÓN PARA INDEMNIZACIONES A CLIENTES**

*En cada ejercicio se estimará el importe de las indemnizaciones a clientes que pudieran producirse como consecuencia de posibles riesgos de intoxicación alimentaria, reclamaciones por sobrecontratación y otras posibles reclamaciones de clientes, con el fin de crear un fondo con el que cubrir los citados riesgos.*

## **21ª. FONDO DE REVERSIÓN**

*El fondo de reversión<sup>276</sup> ha de cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar los activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión.*

*A efectos de la determinación del valor neto contable de los activos a revertir se partirá del precio de adquisición o coste de producción en origen de dichos activos, modificado por las inversiones adicionales y posibles reducciones parciales realizadas sobre los mismos, cuya contabilización se ajustará a las normas de valoración 2ª y 3ª del PGC. Este importe se minorará en la amortización acumulada hasta el momento de la reversión cuando se trate de bienes depreciables.*

*En el caso de haberse efectuado actualizaciones por Ley en el valor de los activos revertibles, se considerará como valor neto contable de los mismos el valor actualizado. Este valor actualizado se minorará en el importe de la amortización acumulada actualizada cuando se trate de bienes depreciables.*

*Además, deberá tenerse en cuenta que si los activos a revertir van a renovarse durante el período de concesión, por tener una vida útil inferior a dicho período, su valor contable será el de la última inversión, minorada, en el caso de ser bienes depreciables, en el importe de la correspondiente amortización acumulada.*

---

<sup>276</sup> Las normas de valoración sobre el fondo de reversión fueron tratadas por vez primera en la adaptación del PGC a las federaciones deportivas, aprobadas por Orden de 2 de febrero de 1994, desde entonces son obligatorias para todas las empresas con activos revertibles, y han sido recogidas explícitamente en las normas de valoración de las adaptaciones sectoriales de empresas eléctricas, de las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y de las empresas de abastecimiento de aguas.

*El fondo de reversión comenzará a dotarse cuando se inicie la explotación de los activos revertibles y se completará en el período que falte hasta finalizar la concesión. La dotación al fondo de reversión se considerará un gasto del ejercicio y se efectuará sistemáticamente, de acuerdo con los criterios establecidos por la empresa concesionaria, que deben basarse en la proporción que representan los ingresos procedentes de los activos revertibles en el ejercicio respecto a los ingresos totales estimados en el período de concesión.*

*Los criterios establecidos para el cálculo de la dotación al fondo de reversión se aplicarán de un modo uniforme, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad concretas en que se desenvuelva la empresa concesionaria.*

## **22.ª SUBVENCIONES DE CAPITAL.**

Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquéllas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

*Las subvenciones que financien activos sujetos a reversión, se*

*imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la dotación al fondo de reversión, sin perjuicio de la imputación que corresponda en proporción a la depreciación experimentada.*

## **23ª. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS**

*1. En lo que se refiere a los criterios de valoración, las uniones temporales de empresas habrán de seguir los criterios que utilice la empresa que tenga mayor participación en la propia UTE.*

*2. Para la integración y contabilización de las operaciones realizadas por las uniones temporales de empresas en las sociedades que las constituyen, se seguirá el siguiente criterio:*

*a) Balance de la unión temporal: Cada sociedad que participe en la unión temporal, integrará en su balance, la parte proporcional de los saldos de las partidas del balance de la unión temporal que corresponda en función de su porcentaje de participación.*

*Dicha inclusión se realizará una vez realizada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico de la empresa, la homogeneización valorativa en el caso de que la unión temporal haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por la empresa, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.*

*Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre la empresa y la unión temporal, en proporción a la participación que corresponda a aquélla. También serán objeto de eliminación los saldos activos y pasivos recíprocos.*

*b) Cuenta de pérdidas y ganancias de la unión temporal: Cada sociedad que participe en la unión temporal, integrará en su cuenta de pérdidas y ganancias, la parte proporcional de los saldos de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias de la unión temporal que corresponda en función de su porcentaje de participación, una vez realizadas las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados señalados en la letra a) anterior. También serán objeto de eliminación los ingresos y gastos recíprocos.*



## CONCLUSIONES

## I

El sector turístico se ha consolidado como una actividad estratégica, llegando a ser el primer sector productivo de la economía española. Pese a lo cual, no es una actividad lo suficientemente valorada, produciéndose la paradoja de haber sido considerada como un medio para financiar el déficit comercial de la balanza de pagos, y no como un fin en sí misma.

La idea de que el turismo es una actividad coyuntural y fácilmente desviable a otros destinos, ha persistido durante muchos años. Han tenido que ocurrir acontecimientos críticos para la economía mundial seguidos de importantes recesiones (crisis del petróleo de 1973 y guerra del Golfo de 1991), para demostrar que el turismo resistía la crisis mucho mejor que otros sectores productivos.

Y, uno de los pilares sobre los que descansa el sector son las empresas de alojamiento, no pudiéndose entender el turismo sin esta industria. Turismo y hostelería son dos caras de la misma moneda, ambas han crecido y se han desarrollado en paralelo, hasta el punto de ser confundidas. La industria hotelera es la primordial, y originaria en el tiempo, de la actividad turística, hasta el punto de que para que un viajero sea considerado estadísticamente como turista debe darse la circunstancia de pernoctar en un alojamiento.

En cuanto a la situación de la industria hotelera española en el mundo, sólo decir que ocupa un destacado lugar, tanto por el número de establecimientos como por el de camas disponibles y pernoctaciones realizadas. La planta hotelera creció de forma espectacular en los años sesenta coincidiendo con el desarrollo turístico, y desde entonces ha estado creciendo a razón de 30.000 camas anuales.

## II

Pero el sector de la hostelería está formado no sólo por los hoteles, sino por todas aquellas cuya actividad consiste en proporcionar alojamiento y manutención, a viajeros y residentes, incluyendo por tanto todas las empresas de alojamientos, tanto hoteleros como extrahoteleros, el sector de la restauración y los establecimientos de bebidas.

Aunque no cabe duda que son los hoteles el eje principal de toda la industria de la hostelería, por distintas razones, entre las que destacan:

- Económicamente es el subsector más representativo.
- Su actividad incluye los servicios que los otros subsectores ofrecen de forma aislada.
- Son los establecimientos más regulados.

La actividad de las empresas hoteleras, aunque encuadrada dentro del sector servicios, ofrece ciertas peculiaridades que no se encuentran en otras empresas de este sector, pues además de su actividad principal consistente en la prestación del servicio de alojamiento, realizan actividades propias de las empresas industriales y de las empresas comerciales. Esta multiactividad deberá quedar reflejada, no sólo en su contabilidad interna, sino también en la información contable externa.

## III

El sector hotelero es objeto de una pormenorizada regulación, en todos los aspectos menos precisamente en el contable. La normativa existente define, ordena y clasifica por grupos, clases y categorías representadas por estrellas a los hoteles. Sólo se consideran

establecimientos hoteleros los reconocidos y clasificados expresamente como tales por la Administración Turística.

Sin embargo, ha sido imposible unificar criterios en el ámbito de la Unión Europea. Y, el sector empresarial, tanto español como europeo, cuestionan la actual clasificación administrativa calificándola de obsoleta y de servir sólo para facilitar el control de la Administración, defendiendo la autorregulación del sector, que de alguna manera ya ha sido puesta en marcha por las cadenas hoteleras, que están consiguiendo que el cliente distinga a los establecimientos por la imagen de marca más que por la categoría administrativa.

A la antedicha regulación, hay que añadir la diversidad normativa surgida a raíz de la asunción de competencias en materia de turismo por parte de las Comunidades Autónomas, y que afecta especialmente a los establecimientos hoteleros, dándose el contrasentido de estar sometidos a tres niveles competenciales: el estatal, el autonómico y el comunitario. Dando lugar a una normalización compleja y contradictoria, tanto para el usuario como para el hotelero, y especialmente confusa para las cadenas con establecimientos en Comunidades Autónomas con distintas exigencias. Para armonizar tan dispar normativa, sería conveniente uniformar criterios por parte de las distintas autoridades autonómicas estableciendo unos requisitos mínimos comunes para todos los hoteles, y aun sería más beneficioso si la armonización se realiza a escala europea.

Los precios de los hoteles también han sido objeto de regulación en el pasado, afortunadamente hoy son libres, sin perjuicio de que deban ser comunicados a la Administración Turística correspondiente, y que sean inalterables durante el tiempo de su vigencia o que su posible modificación deba ser comunicada, debiendo ser objeto de la máxima publicidad para seguridad y garantía del cliente.

En los últimos años hemos asistido a un espectacular crecimiento de las cadenas hoteleras, llegando a tener un peso específico importante dentro de la estructura turística nacional; habiéndose incrementado tanto el número de hoteles pertenecientes a cadenas como su volumen de actividad, llegando a alcanzar elevadas cuotas de participación en la producción del sector.

Las consecuencias inmediatas de estas concentraciones hoteleras han sido:

- Una mejora de la posición del grupo hotelero en la negociación con los grandes operadores turísticos que ejercen un auténtico oligopolio de demanda.
- La identificación con una imagen de solidez y una política estable de precios frente a las ofertas cambiantes de los hoteles individuales.
- Una política de comercialización fuerte por la unión de los recursos disponibles por cada hotel.
- La disponibilidad de mayores recursos técnicos e informáticos para agilizar los procesos productivos, de gestión y comercialización.
- Y una mayor facilidad para introducirse en los nuevos destinos turísticos.

Paralelamente al proceso de concentración en la industria hotelera, y cabe deducir que como consecuencia de él, han salido a Bolsa los primeros grupos hoteleros españoles, y se está produciendo una progresiva internacionalización de las grandes cadenas nacionales.

## IV

Pese a la gran difusión de todo tipo de estudios y estadísticas, tanto oficiales como privadas, acerca del sector hotelero, faltan estudios económico-financieros realizados de acuerdo a la normativa contable española. Es por eso que hemos realizado un estudio sobre la situación económico-financiera del sector para el período 1993-97, y del que hemos sacado las siguientes conclusiones:

Del análisis patrimonial se deduce:

- El elevado peso específico de los inmovilizados, como era de esperar, y consecuentemente, la menor importancia relativa del activo circulante.
- El estar financiado a partes iguales con fondos propios y fondos ajenos.
- Que tienen un fondo de maniobra negativo, incumpliendo la recomendación de que el activo fijo debe estar financiado con recursos a largo plazo.

Del análisis financiero se deduce que:

- La solvencia de estas empresas está más que garantizada, por el elevado volumen de los inmovilizados.
- La liquidez general, no alcanza los valores considerados normales en otros sectores. Y, lo mismo le sucede a la liquidez inmediata por el escaso nivel de los inventarios hoteleros.

Aunque estos ratios no son tan negativos como aparentan, si se tiene en cuenta que los créditos a clientes tienen un vencimiento relativamente corto, mientras que los pagos a proveedores se alargan mucho más.

Por otra parte, los ratios de liquidez se ven compensados, en cierta medida, con unos elevados ratios de tesorería.

- En cuanto al endeudamiento, podemos llegar a la conclusión de que los hoteles han aprovechado la bajada de tipos de interés producida a partir de 1995 para incrementar su financiación a largo plazo.
- El período medio de cobro a clientes se ha alargado, prueba de la mayor competencia y endurecimiento del mercado, mientras descende el período medio de pago a proveedores, aunque ambos, se mantienen todavía muy alejados entre sí.
- El período medio de almacenamiento, tiende en general a la baja, prueba de la mejor gestión de los almacenes.

Del análisis económico, se deduce:

- Una clara tendencia alcista de las ventas, con algún altibajo, por la situación problemática de los primeros años noventa, claramente recuperadas a partir de 1994. Observándose una correlación entre los ingresos hoteleros y los ingresos por turismo internacional.
- También los resultados han tenido una evolución paralela a las ventas.

La mejora de los resultados se debe sobre todo a la reducción de los gastos de personal, a lo que hay que añadir una mejora en la productividad de la mano de obra. Ambos datos son particularmente relevantes si se tienen en cuenta la importancia del factor trabajo en la estructura de los costes hoteleros y que es el factor más directamente relacionado con la prestación de servicios de calidad.

- También mejora, en líneas generales, la eficiencia en la gestión del activo circulante, que se ve reflejada en la reducción de costes y en la mejora de la productividad. Mejoría que también se da en el activo fijo, con un retroceso en 1996, año que no fue especialmente bueno para el sector, y por la dificultad de los inmovilizados para adaptarse a cambios de actividad.
- La rentabilidad económica, que parte de un porcentaje bajo en 1993, crece en los tres primeros años, hasta superar el 9%, para estancarse en torno al 8% en los dos últimos.
- La rentabilidad financiera del período estudiado es irregular, pasando de ser negativa en 1993 a crecer espectacularmente el año siguiente, merced a los elevados resultados extraordinarios que rompen la tendencia y distorsionan el análisis; para situarse en porcentajes más normales en los tres últimos años, creciendo de forma sostenida.

La repercusión de la bajada de los tipos de interés se deja sentir en el apalancamiento financiero que pasa de ser negativo en los ejercicios 93 y 94, a ser positivo a partir de 1995.



## V

Aunque la estructura del alojamiento en España está formada por los hoteles, hostales y pensiones, no debe olvidarse que existen otros tipos de establecimientos que también prestan servicios de alojamiento, denominados administrativamente como alojamientos extrahoteleros.

Estos establecimientos mercantiles tienen una gran capacidad de acogida, calculándose que supera a la oferta hotelera en cuanto a número de camas, aunque esta parcela de la oferta turística es difícil de cuantificar, toda vez que existe un gran número de segundas residencias y viviendas en alquiler, ofrecidas como apartamentos turísticos, que escapan al control administrativo.

Se incluyen en esta categoría los apartamentos turísticos y viviendas vacacionales, los *campings*, los alojamientos en régimen de tiempo compartido, las ciudades de vacaciones, los alojamientos turísticos rurales, las residencias y albergues y los balnearios.

La mayor parte de esta oferta de alojamiento cuenta con la doble regulación estatal y autonómica y la modalidad de alojamiento en régimen de tiempo compartido, ha sido regulado muy recientemente en nuestro país.

## VI

La normativa vigente también incluye a los restaurantes en la oferta turística, y al igual que sucede con los hoteles y algunos establecimientos extrahoteleros, cuentan con la doble regulación estatal y autonómica.

Pero ninguna de las dos normativas ampara todos los tipos de restauración, limitándose al servicio de comidas y bebidas consumidas en el propio local, quedando fuera casi toda la nueva restauración que simultanea el consumo en el local con el reparto a domicilio, el servicio de los *catering* y los restaurantes de los hoteles.

Con independencia de su regulación legal, en el subsector restauración conviven explotaciones económicas muy diferentes, que tienen en común el hecho de elaborar y servir comidas y bebidas. Y, dependiendo de la forma de elaboración y servicio, se distinguen los siguientes tipos de negocio:

- La restauración tradicional.
- La restauración renovadora, que incluye los restaurantes de comida rápida y los restaurantes temáticos.
- Los *catering*, cuya actividad no se limita a la preparación de la comida, sino también a su empaquetado, provisión de la vajilla y traslado al lugar de consumo.

Los cambios en los hábitos de vida y consumo están provocando grandes cambios en la demanda de alimentación fuera del hogar, que a su vez repercute en toda la oferta de restauración, caracterizada hoy por:

- El estancamiento del sector de bares y restaurantes considerados como tradicionales.
- El desarrollo de nuevos modelos de restauración que intentan dar respuesta a la demanda y donde la rapidez del servicio y el precio son fundamentales.
- Aparición de un prometedor sector dedicado a la elaboración y servicio de comida para colectividades.

- Consolidación de una oferta de restaurantes de calidad en los hoteles, especialmente en los de cuatro y cinco estrellas.

A lo que hay que añadir el crecimiento de la restauración que está en manos de las cadenas de restaurantes o de grandes sociedades, y la pérdida de peso específico de las iniciativas independientes y familiares que ha sido, hasta hace poco tiempo el patrón del sector.

El futuro no se presenta muy prometedor para la restauración tradicional, temiéndose una reducción del número de establecimientos por la inercia a cambiar métodos de trabajo y la no muy buena relación calidad-precio. La elaboración artesanal ha quedado obsoleta y se deben introducir nuevas tecnologías, racionalizar los procesos de producción y optar por la especialización, si quieren competir con las grandes cadenas de restaurantes.

## VII

En el capítulo segundo hemos realizado una breve descripción de lo que la normalización contable ha aportado a la contabilidad, como introducción a nuestra propuesta de normalizar contablemente el sector de la hostelería.

Hasta hace relativamente poco tiempo, los hoteles y restaurantes han sido pequeñas y medianas empresas, muchas de ellas familiares, gestionadas directamente por sus propietarios, que no necesitaban de la información contable para conocer la marcha de su negocio; pero el crecimiento, concentración y salida a Bolsa de las grandes cadenas hoteleras ha incrementado de forma importante los posibles usuarios y por

tanto la necesidad de elaborar una información normalizada, al mismo tiempo que adaptada a los problemas específicos de estas empresas.

Las conclusiones obtenidas del análisis económico-financiero del sector que realizamos en el capítulo primero, resultarían escasamente fiables si todos los hoteles que formaban parte de la muestra no hubieran presentado su información debidamente normalizada, y no sólo en cuanto a forma de presentación, sino sobre todo en cuanto a criterios y normas de elaboración.

No existe un desarrollo equilibrado en ningún sector económico, sin la transparencia de las transacciones empresariales, y teniendo en cuenta la no coincidencia entre los que elaboran la información contable y los usuarios de la misma, se hace necesario, en defensa de los intereses de los usuarios, que dicha información utilice un lenguaje común, además de incorporar ciertas garantías en su proceso de elaboración.

La normalización dará lugar a un modelo contable general que unifique conceptos, criterios de elaboración y presentación y permita distintos usos dependiendo de quienes sean sus receptores.

Son muchas las ventajas de la normalización contable para los distintos estamentos interesados en la información económico-financiera de las empresas: para la dirección, para la administración pública, para terceros relacionados con la empresa, para los trabajadores y sindicatos, para las bolsas de valores... Por distintos motivos, a todos estos usuarios les conviene que la empresa ofrezca una información contable transparente, fiable, homogénea, comprensible, al mismo tiempo que relevante.

Aunque la normalización contable no está exenta de algunas críticas, entre las que sobresalen: su exceso de rigidez, la divulgación innecesaria

de información de la empresa, el intervencionismo fiscal y económico del Estado, el encarecimiento de la información, etc., por citar las más repetidas. Pero casi todas estas críticas han sido debidamente contestadas. Así, la objeción sobre el exceso de rigidez queda ampliamente superada por una normalización flexible donde, manteniendo un marco general de objetivos y principios, se dé cabida a posibles adaptaciones sectoriales o que el mayor o menor intervencionismo del Estado es independiente de la normalización contable, es más, puede que esta última haga más racional, ponderado e equitativo el reparto de la carga fiscal que tienen que soportar las empresas.

El problema de fondo de estas críticas radica en la búsqueda del difícil equilibrio entre comparabilidad/uniformidad y flexibilidad a la hora de elaborar la información contable.

## VIII

La emisión de normas contables no ha sido uniforme ni a lo largo del tiempo ni en los distintos países, sino que son varios los modelos de normalización que existen, siempre influenciados por el entorno económico y sociocultural de cada país. No hay una única manera de emitir normas.

Unas veces la normalización ha estado promovida por la iniciativa privada y otras de la pública; en ocasiones se ha aplicado con carácter general a todas las empresas y en otras no; hay quien opina que las normas deben ser simples recomendaciones de aceptación voluntaria y quien dice que deben imponerse mediante una disposición legal; sin olvidar la posición intermedia, de los partidarios de que no sea obligatoria, pero que se incentive a las empresas que las aplican mediante ciertas ventajas.

Agrupando las distintas modalidades de emisión de normas contables existentes, se distinguen dos grandes modelos de normalización: la normalización contable privada y la normalización contable pública.

La primera es propia de los países anglosajones y sus áreas de influencia, que cuentan con una legislación mercantil concisa y flexible, y donde por tradición anteponen el fondo sobre la forma, despreocupándose de la terminología de las cuentas o de los formatos de presentación de los estados contables, y con las siguientes características:

- Promovida y regulada por asociaciones y organizaciones profesionales.
- Normativa muy flexible, basada en la general aceptación y siempre a título de recomendación.
- Poco influenciada por las legislaciones mercantiles.
- Predominio de los planteamientos prácticos sobre los fundamentos teóricos.
- Generalmente materializada en construcciones conceptuales.

La segunda modalidad de normalización contable es propia de los países de la Europa continental, con dos variantes, por un lado están los países cuyo principal instrumento regulador es un plan contable, es el caso de Francia, Portugal y España; y por otro, los países que establecen las normas contables a través de las leyes de sociedades, como son Alemania y Bélgica. Tienen las siguientes características:

- La actividad reguladora está encomendada a instituciones gubernamentales.
- Muy influenciada por las legislaciones mercantiles, y proclive a ordenamientos muy detallados y obligatorios.

- Generalmente materializada en planes de cuentas nacionales, con adaptaciones sectoriales.
- Mayor preocupación por la forma que por el fondo.

Al hilo de estos dos modelos de normalización, se han expuesto las construcciones conceptuales y los planes de cuentas como instrumentos de normalización contable.

## IX

Una prueba más de la necesidad de normalizar contablemente el sector de la hostelería, es que esta regulación ya ha sido realizada en otros países de nuestro entorno, y, buscando modelos de normalización adaptados al sector, hemos encontrado dos claros exponentes de los modelos de normalización de referencia:

1. El norteamericano *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento), con todas las características de la normalización contable privada, típicamente anglosajona.
2. El francés *Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôtelière* (Plan Contable Profesional de la Industria Hotelera), que cumple todas las características de la normalización contable europeo-continental.

En el caso de España, no disponemos de una regulación contable específica para la industria hotelera, aunque cualquier modelo que pudiera elaborarse, como el aquí se propone, debería estar inmerso en el modelo continental, por tradición contable, porque nuestro Plan General de

Contabilidad y todos sus desarrollos sectoriales lo están y por la supeditación de nuestra normativa contable a la Cuarta Directiva Comunitaria.

## X

El *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, que ha tenido una gran difusión entre los hoteleros de numerosos países, sobre todo a través de las cadenas hoteleras norteamericanas extendidas por todo el mundo, ha llegado a convertirse en la práctica en un sistema internacional de contabilidad hotelera, sobre todo en lo que se refiere a la determinación analítica de los resultados.

Su contenido es breve en lo relativo a la contabilidad externa, y mucho más extensos en lo relacionado con el cálculo del resultado interno, con información analítica sobre cada uno de los departamentos del hotel, incluyendo indicaciones sobre los informes destinados a la dirección. Todo ello reflejado en numerosos cuadros, esquemas y modelos de estados contables e informes, acompañado de un ejemplo de aplicación.

El *Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôtelière* es una adaptación del Plan Contable General francés, por lo que su estructura está totalmente subordinada al mismo. Sus modificaciones respecto al Plan Contable General se limitan a cambios de denominación o introducción de cuentas nuevas y determinación del tratamiento contable de las operaciones específicas del sector.

Su estructura nos es muy familiar, no en vano nuestro Plan General de Contabilidad está basado en el francés, y ambos adaptados a la Cuarta Directiva comunitaria.



Dentro de la guía de funcionamiento incluye un conjunto de disposiciones relativas a ciertas actividades, operaciones o situaciones especiales que se dan en la industria hotelera.

Las diferencias entre ambos planes, el norteamericano y el francés, se encuentran en que responden a distintos modelos de normalización contable: el modelo anglosajón y el europeo-continental.

El modelo francés ofrece un extenso y pormenorizado cuadro de cuentas, la mayor parte obligatorias con unas minuciosas definiciones y explicaciones de movimientos contables para cada cuenta. En cambio el modelo norteamericano ofrece una lista de cuentas muy escueta, sin definiciones y explicaciones de los movimientos contables de forma individual y por supuesto presentadas a título orientativo.

El modelo francés sólo hace referencia a la contabilidad externa, de aquí su obligatoriedad, no habiéndose establecido ningún modelo alternativo para la contabilidad interna, salvo el contenido en el Plan Contable General, que no es, ni puede ser obligatorio. Por el contrario el USALI, aunque también incorpora información contable dirigida a los usuarios externos, es fundamentalmente un modelo de contabilidad de gestión.

## XI

Teniendo en cuenta las especiales características de la actividad desarrollada por las empresas pertenecientes a la industria hotelera y de la restauración, y la flexibilidad que todo plan contable debe tener, se ha realizado una propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad a estas empresas, para que les sea útil en la elaboración de su información

contable externa, y al mismo tiempo sirva de base para la implantación de un modelo analítico para su gestión interna; y porqué no, que los organismos públicos competentes se planteen la necesidad de una adaptación sectorial para estas empresas básicas en la economía española.

Las características y naturaleza de las actividades del sector de la hostelería, que han quedado expuestas a lo largo de este trabajo, bien merecen una adaptación del Plan General de Contabilidad. De cara a dicha adaptación se ha tomado al hotel como prototipo de empresa del sector porque en él se conjugan todas las actividades que otras empresas ofrecen de manera separada.

Se han introducido modificaciones en todas las partes del Plan General de Contabilidad, salvo en la primera parte, dedicada a los principios contables, puesto que esta parte desarrolla, sintetiza y complementa lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio aplicable a todos los empresarios.

El cuadro de cuentas es el que ha sufrido las modificaciones más visibles, pues en él se han incluido numerosas cuentas para registrar las operaciones específicas del sector, o se han modificado las existentes y, en muchas ocasiones se recurre a la división de las cuentas en subcuentas de 4 o 5 cifras.

En la tercera parte se da contenido a las cuentas enumeradas, definiéndolas y añadiendo conceptos de las operaciones propias de la hostelería y en algún caso criterios de valoración.

En el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias se han incorporado algunas partidas relativas a operaciones propias del sector.

En la memoria se incorporan nuevos apartados con información relativa al fondo de reversión, al medio ambiente, a las uniones temporales de empresas y la información segmentada por actividades, proponiendo la elaboración de un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades. La descripción de estos conceptos se realiza en las normas de valoración.

Además, varios apartados de la memoria se amplían con información específica del sector hostelero.

Las normas de valoración contienen los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones realizadas por las empresas de hostelería. Y aunque se procura ajustarse lo más posible a las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, ha sido necesario introducir alguna modificación.

Se introducen varios apartados en las normas particulares sobre el inmovilizado material, referentes a la información sobre las construcciones, en particular las gravadas con un derecho de uso por estar destinadas a alojamientos en régimen de tiempo compartido y se establecen normas de contabilización para la lencería, cubertería vajilla, y otro inmovilizado similar.

Se han introducido normas particulares de valoración de los ingresos por prestación de servicios que se producen en el sector, se han añadido normas para valorar el fondo de reversión y normas concernientes a las uniones temporales de empresas.

No hace falta decir, que en todo lo no modificado son de aplicación las normas del Plan General de Contabilidad.

## **ANEXOS**

## **ANEXO Nº 1**

### **NORMATIVA REGULADORA DE LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

La normativa reguladora de los establecimientos hoteleros por parte de las Comunidades Autónomas, incluyendo las Leyes de Turismo aprobadas hasta el momento, puesto que éstas también desarrollan normativa sobre establecimientos hoteleros, es la siguiente:

- **JUNTA DE ANDALUCÍA:** Decreto 110/1986, de 18 de junio, sobre ordenación y clasificación. Y Decreto 14/1990 de 30 de enero, sobre requisitos mínimos de establecimientos hoteleros y apartamentos turísticos.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN:** Decreto 150/1985, de 21 de noviembre. Y Decreto 153/1990, de 11 de diciembre, sobre las normas de construcción e instalación para la clasificación de establecimientos hoteleros.
- **PRINCIPADO DE ASTURIAS:** Decreto 11/1987, de 6 de febrero, sobre ordenación y clasificación. Resolución de 20 de mayo de 1987 que desarrolla el Decreto anterior. Y Decreto 27/1990, de 8 de marzo, por el que se modifica parcialmente el Decreto 11/1987.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE BALEARES:** Ley 7/1988, de 1 de junio, sobre medidas transitorias de ordenación de establecimientos hoteleros y alojamientos turísticos. Decreto 60/1989, de 22 de mayo, sobre construcciones, obras e instalaciones de las empresas turísticas. Ley 3/1990, de 8 de mayo, que crea y regula el plan de modernización de alojamientos turísticos. Y Orden de 15 de enero de

1990, sobre certificaciones finales de cumplimiento de las medidas de seguridad y protección de establecimientos turísticos.

- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS:** Decreto 149/1986, de 9 de octubre, sobre ordenación. Orden de 30 de enero de 1987, sobre cambio de titularidad. Decreto 132/1990, de 29 de junio, sobre medidas de seguridad y protección contra incendios en hoteles turísticos. Y Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, modificada por la Ley 7/1997, de 4 de julio.
- **COMUNIDAD DE CASTILLA LEÓN:** Decreto 77/1986, de 12 de junio, sobre clasificación. Orden de 20 de diciembre de 1994, sobre declaración y publicidad de precios y facturación de los alojamientos turísticos y establecimientos de hostelería. Y Ley 10/1997, de 19 de diciembre, de Turismo de Castilla León.
- **COMUNIDAD DE CASTILLA LA MANCHA:** Decreto 4/1989, de 4 de enero, sobre ordenamiento y clasificación de establecimientos hoteleros. Modificado por Decreto 4/1992, de 28 de enero.
- **GENERALIDAD DE CATALUÑA:** Decreto 93/1986, de 20 de marzo, sobre los requisitos mínimos de infraestructura. Y Decreto 176/1987, de 9 de abril, sobre ordenación y clasificación.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA:** Decreto 78/1986, de 16 de diciembre, sobre ordenación y clasificación. Decreto 19/1990, de 20 de febrero, por el que se modifican determinados preceptos de la ordenación turística de los establecimientos hoteleros. Ley 4/1990, de 25 de octubre, de oferta turística complementaria. Y Ley 2/1997, de 20 de marzo, de Turismo de Extremadura.

- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA: Orden de 11 de marzo de 1993, sobre uso del término *pousada* para los establecimientos hoteleros. Y Ley 9/1997, de 21 de agosto, de Ordenación y Promoción del Turismo de Galicia.
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID: Decreto 120/1985, de 5 de diciembre sobre autorización y clasificación. Resolución de 27 de enero de 1986 y Orden de 4 de diciembre de 1987 por las que se desarrolla en Decreto anterior. Orden 3501/1989, de 20 de septiembre, por la que se complementa e interpreta la Orden anterior. Y Ley 8/1995, de 28 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid.
- COMUNIDAD DE MURCIA: Decreto 29/1987, de 14 de mayo, sobre ordenación y clasificación. Decreto 71/1990, de 13 de septiembre, que amplía el plazo de adaptación y clasificación de establecimientos hoteleros. Y Orden de 18 de junio de 1992, por la que se desarrolla el Decreto 29/87, de 14 de mayo.
- COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA: Decreto Foral 179/1991, de 2 de mayo, de ordenación de los establecimientos hoteleros. Decreto Foral 48/1994, de 21 de febrero, de ordenación de establecimientos hoteleros.
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA: Decreto 28/1989, de 10 de noviembre, sobre clasificación de los establecimientos hoteleros de la Rioja.
- COMUNIDAD VALENCIANA: Decreto 137/1986, de 10 de noviembre, de ordenación y clasificación. Orden de 28 de mayo de 1986, sobre

condiciones sanitarias. Ley 4/1987, de 12 de mayo, Ley de bases de tasas. Decreto 73/1989, de 15 de mayo, por el que se establecen los requisitos mínimos de infraestructuras en los alojamientos turísticos. Y Decreto 153/1993, de 17 de agosto, regulador de los establecimientos hoteleros.

- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO:** Ley 6/1994, de 16 de marzo, de Ordenación del Turismo en el País Vasco.



## ANEXO Nº 2

### NORMATIVA REGULADORA DE LOS CAMPAMENTOS DE TURISMO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La normativa reguladora de los campamentos de turismo en las distintas Comunidades Autónomas es la siguiente:

- **JUNTA DE ANDALUCÍA:** Decreto 154/1987, de 3 de junio. Ordenación y clasificación.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN:** Decreto 79/1990, de 8 de mayo, por el que se aprueba el reglamento sobre campamentos de turismo y otras modalidades de acampada. Y Decreto 219/1993, de 16 de diciembre, que modifica el Decreto 79/1990.
- **PRINCIPADO DE ASTURIAS:** Decreto 59/1986, de 30 de abril. Ordenación.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE BALEARES:** Decreto 167/1985, de 23 de febrero. Ordenación.
- **GENERALIDAD DE CATALUÑA:** Decreto 167/1985, de 23 de mayo. Autorización. Orden de 11 de junio de 1986, requisitos de instalación y funcionamiento (ordenación). Y Orden de 22 de enero de 1992, que modifica la Orden de 11 de junio de 1986.
- **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA:** Decreto 19/1985, de 9 de mayo. Ordenación.

- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA: Decreto 236/1985, de 24 de octubre. Ordenación. Y Decreto 390/1987, de 15 de octubre, que modifica el decreto anterior.
- COMUNIDAD DE CASTILLA LEÓN: Decreto 122/1987, de 9 de abril, sobre ordenación y clasificación. Y Orden de 12 de enero de 1989, de la Consejería de Cultura y Bienestar Social.
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID: Decreto 3/1993, de 28 de enero, sobre campamentos de turismo.
- COMUNIDAD DE MURCIA: Decreto 19/1985, de 24 de octubre, sobre ordenación. Y Decreto 108/1988, de 28 de julio, que modifica el anterior.
- COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA: Decreto Foral 92/1986, de 25 de marzo, sobre el régimen de acampadas al aire libre. Decreto Foral 152/1991, de 18 de abril, de condiciones de urbanísticas y ambientales para la implantación de campamentos de turismo en suelo no urbanizable. Y Decreto Foral 76/1995, de 19 de marzo, sobre regulación.
- COMUNIDAD VALENCIANA: Decreto 63/1986, de 19 de mayo, sobre ordenación. Orden de 28 de mayo de 1986 sobre condiciones sanitarias. Y Decreto 89/1989, de 12 de junio, por el que se modifica el artículo 32 del Decreto 63/1986.
- PAÍS VASCO: Órdenes de 25 de mayo de 1985 y 9 de mayo de 1986, sobre ayudas a ayuntamientos. Órdenes de 27 de julio de 1985 y 6 de junio de 1986, sobre ayudas para instalaciones, ampliación y

## ANEXOS

---

reforma. Y Decreto 178/1989, de 27 de julio, de modificación del Decreto 41/1981, sobre ordenación de campings en el País Vasco.

**ANEXO N° 3**

**LISTA DE CUENTAS DEL *UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS*  
*FOR THE LODGING INDUSTRY (USALI)***

Las cuentas principales de activo, pasivo, recursos propios, ingresos y coste de ventas, gastos de personal, otros gastos, cuentas de los centros de ingresos y centros de coste, son las siguientes:

---

**CUENTAS PRINCIPALES**

---

- 100-199 Activo
- 200-279 Pasivo
- 280-299 Recursos propios
- 300-399 Ingresos
- 400-499 Coste de ventas
- 500-599 Gastos de personal
- 600-699 Otros gastos
- 700-799 Costes fijos

---

**CUENTAS DE ACTIVO**

---

- 100 Tesorería
  - 101. Caja
  - 103. Cuenta corriente
  - 105. Cuenta-nómina
  - 107. Cuenta de ahorros
  - 109. Caja chica
- 110 Inversiones a corto plazo
- 120 Deudores por operaciones corrientes
  - 121. Clientes
  - 122. Tarjetas de crédito
  - 123. Facturación directa
  - 124. Efectos a cobrar

- 125. Anticipo de remuneraciones
- 126. Anticipo a la propiedad
- 127. Otras cuentas a cobrar
- 128. Deudores, empresas del grupo
- 129. Provisiones para insolvencias
  
- 130 Inventarios
  - 131. Alimentos
  - 132. Licores
  - 133. Vinos
  - 135. Otras materias primas
  - 136. Material de oficina
  - 137. Artículos de limpieza
  - 138. Vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes
  - 139. Otros
  
- 140 Pagos anticipados
  - 141. Pago anticipado de seguros
  - 142. Pago anticipado de impuestos
  - 143. Anticipos a empleados a justificar
  - 144. Anticipo a proveedores
  - 145. Anticipo de contratos
  - 146. Impuestos diferidos corrientes (activo)
  - 147. Contrato de permuta de activo
  - 149. Otros pagos anticipados
  
- 150 Derechos de cobro (operaciones no corrientes)
  
- 155 Inversiones a largo plazo
- 160 Inmovilizados materiales
  - 161. Terrenos

- 162. Construcciones
  - 163. Amortización acumulada de construcciones
  - 164. Instalaciones e instalaciones en edificios alquilados
  - 165. Amortización acumulada de instalaciones
  - 166. Mobiliario y enseres
  - 167. Amortización acumulada de mobiliario y enseres
  - 168. Maquinaria y equipos
  - 169. Amortización acumulada de maquinaria y equipos
  - 170. Equipos para proceso información
  - 171. Amortización acumulada de equipos para proceso  
información
  - 172. Automóviles y portaequipajes
  - 173. Amortización acumulada de elementos de transporte y  
portaequipajes
  - 174. Construcciones en curso
  - 175. Vajilla
  - 176. Cristalería
  - 177. Cubertería
  - 178. Lencería
  - 179. Uniformes
  - 180. Amortización acumulada de vajilla, cristalería,  
cubertería, lencería y uniformes.
  - 190 Otros activos
  - 191. Fianzas y depósitos
  - 192. Gastos diferidos
  - 193. Impuestos diferidos a largo plazo
  - 196. Fianzas y depósitos constituidos
  - 197. Fondo de comercio
  - 199. Varios
-

---

**CUENTAS DE PASIVO**

---

**200 Acreedores**

- 201. Proveedores
- 205. Dividendos a pagar
- 207. Efectos a pagar
- 209. Acreedores, empresas del grupo

**210 Retenciones a los trabajadores**

- 211. FICA – Empleados
- 212. Invalidez
- 213. SUTA – Empleados
- 214. Seguros médico
- 215. Seguros de vida
- 216. Seguro dental
- 217. Sindicatos
- 219. Retenciones varias

**220 Impuestos sobre las nóminas**

- 221. FICA – Empleados
- 222. FUTA – Empleados
- 223. SUTA – Empleados
- 224. Seguro médico
- 225. Seguro de vida
- 226. Seguro dental
- 227. Invalidez
- 228. Compensaciones a trabajadores

**230 Impuestos**

- 231. Retenciones impuestos federales
- 232. Retenciones impuestos estatales
- 233. Retenciones impuestos comarcales

- 234. Retenciones impuestos locales
- 236. Impuestos sobre ventas
- 238. Impuestos sobre la propiedad
- 241. Impuestos federales sobre el beneficio
- 242. Impuestos estatales sobre el beneficio
- 244. Impuestos locales sobre el beneficio

255 Depósitos recibidos

260 Provisiones

- 261. Provisiones de pago
- 262. Provisiones de suministros
- 263. Provisiones para vacaciones
- 264. Provisiones para impuestos
- 267. Contrato de permuta de pasivo
- 268. Provisiones para otros gastos

270 Parte de la deuda a largo plazo con vencimiento a corto plazo

272 Otros pasivos corrientes

273 Impuestos diferidos corrientes (pasivo)

275 Deudas a largo plazo

276 Arrendamiento financiero

277 Otras deudas a largo plazo

278 Impuestos diferidos a largo plazo (pasivo)



## ANEXOS

---

---

### FONDOS PROPIOS

---

280-285 Capital social

286 Capital desembolsado

289 Beneficios retenidos (reservas)

290 Acciones propias en cartera

291 Ganancias (pérdidas) no realizadas en contratos en firme

292 Diferencias positivas en ajustes con moneda extranjera

299 Resultado del ejercicio

---

### INGRESOS

---

300 Ingresos de habitaciones

301. Clientes – individuales

302. Clientes – empresas

303. Clientes - grupos

304. Clientes preferentes

311. Grupos – convenciones

312. Grupos – Tours

317. Permanentes

318. Alquiler de habitaciones para reuniones

319. Otros ingresos de habitaciones.

320 Ingresos de alimentos

321. Ventas de alimentos

322. Banquetes

- 328. Cargo por servicio
- 329. Alquiler de habitaciones para reuniones
- 330. Otros ingresos de alimentos
  
- 330 Ingresos de bebidas
  - 331. Venta de licores
  - 332. Venta de vinos
  - 335. Cargo por cubierto
  - 336. Cargo por servicio
  - 339. Otros ingresos de bebidas
  
- 340 Ingresos de teléfono
  - 341. Ingresos por llamadas locales
  - 342. Ingresos por llamadas a larga distancia
  - 342. Cargo por servicio
  - 345. Comisiones
  - 349. Otros ingresos de teléfonos
  
- 350 Ingresos de tienda de regalos
  
- 360 Ingresos de garaje y parking
  - 361. Ingresos por aparcamiento
  - 362. Mercancía vendida
  - 369. Otros ingresos de garaje y parking
  
- 370 Espacios alquilados
  - 371. Clubs
  - 372. Oficinas
  - 373. Almacenes
  - 379. Otros ingresos por alquiler

- 380 Otros ingresos
  - 381. Concesionarios
  - 382. Lavandería
  - 383. Máquinas expendedoras y recreativas
  - 384. Alquiler de películas
  - 385. Descuentos por pago al contado
  - 386. Ingresos financieros
  - 387. Diferencias positivas de cambio
  - 388. Indemnizaciones
  - 389. Otros

- 390 Descuentos
  - 391. Descuentos en habitaciones
  - 392. Descuentos en alimentos
  - 393. Descuentos en bebidas
  - 394. Descuentos en teléfono
  - 395. Descuentos en tienda de regalo
  - 396. Descuentos en garaje y parking
  - 399. Otros descuentos

---

### **COSTE DE VENTAS**

---

- 420 Coste de ventas de alimentos
  - 421. Compra de alimentos
  - 427. Descuentos comerciales
  - 428. Transporte de compras
  - 429. Otros costes de ventas de alimentos
  
- 430 Coste de ventas de bebidas
  - 431. Compra de licores
  - 432. Compra de vino

- 433. Compra de cerveza
- 434. Otras compras de bebidas
- 437. Descuentos comerciales
- 438. Transporte de compras
- 439. Otros costes de ventas de bebidas
  
- 440 Coste de las llamadas telefónicas
  - 441. Llamadas locales
  - 442. Llamadas a larga distancia
  
- 450 Coste de ventas de la tienda de regalo
  - 451. Compras tienda de regalos
  - 457. Descuentos comerciales
  - 458. Transporte de compras
  
- 460 Coste de ventas de garaje y aparcamiento
  - 461. Compras garaje y aparcamiento
  - 467. Descuentos comerciales
  - 468. Transporte de compras
  
- 490 Coste de la comida de empleados
  
- 492 Envases en depósito
  
- 495 Venta de grasa y huesos
  
- 496 Venta de botellas y barriles vacíos

---

**GASTOS DE PERSONAL**

---

- 510 Sueldos y salarios
  - 511-519. Directores de departamento y supervisores
  - 521-539. Resto de empleados de los departamentos
- 550 Impuestos sobre la nómina
  - 551. Impuestos sobre la nómina – FICA
  - 552. Impuestos sobre la nómina – FUTA
  - 553. Impuestos sobre la nómina – SUTA
  - 558. Compensaciones a trabajadores
- 560 Beneficios a trabajadores
  - 561. Vacaciones y bajas por enfermedad
  - 564. Seguro médico
  - 565. Seguro de vida
  - 566. Seguro dental
  - 567. Invalidez
  - 568. Pensiones y participación en los beneficios
  - 569. Comida de los trabajadores
- 599 Impuesto sobre la nómina y beneficios repartidos

---

**OTROS GASTOS**

---

- 600 Aprovisionamientos varios
  - 601. Artículos de limpieza
  - 602. Artículos para consumo de clientes
  - 603. Artículos de papelería
  - 604. Sellos y telegramas
  - 605. Material de oficina
  - 606. Carta – menús
  - 607. Utensilios

610 Lencería, loza, cristalería, etc.

611. Loza

612. Cristalería

613. Cubertería

614. Lencería

618. Uniformes

621 Contrata de limpieza

623 Lavandería y limpieza en seco

624 Productos de lavado

625 Permisos y licencias

627 Fuel de cocina

628 Música y animación

629 Gastos de reservas

630 Gastos del sistema de información

631. Mantenimiento de los equipos

632. Mantenimiento de las aplicaciones

635. Cuotas fijas

639. Otros gastos del sistema de información

640 Gastos de recursos humanos

641. Suscripciones

642. Viviendas empleados

643. Relaciones públicas

- 644. Gastos médicos
- 645. Reclutamiento
- 646. Traslado del personal
- 647. Formación
- 648. Transporte
- 650 Gastos administrativos y generales
  - 651. Comisiones tarjetas de crédito
  - 652. Donaciones
  - 653. Seguros generales
  - 654. Comisiones por cobro de créditos
  - 655. Honorarios profesionales
  - 656. Daños y perjuicios
  - 657. Dotaciones a las provisiones para insolvencias
  - 658. Diferencias en caja
  - 659. Viajes
- 660 Gastos de *marketing*
  - 661. Comisiones
  - 662. Correo directo
  - 663. Reparto domiciliario de propaganda
  - 664. Publicidad exterior
  - 665. Materiales de puntos de venta
  - 666. Materiales de imprenta
  - 667. Publicidad en radio y televisión
  - 668. Apoyo en ventas
  - 669. Honorarios de franquicia
- 670 Mantenimiento y reparaciones
  - 671. Materiales de construcción
  - 672. Equipo eléctrico y mecánico
  - 673. Ascensores

## ANEXOS

---

- 674. Material de ingeniería
- 675. Mobiliario, enseres, equipos y decoración
- 676. Tierras y jardines
- 677. Pintura y decoración
- 678. Tratamiento de basuras
- 679. Mantenimiento de la piscina
- 680 Suministros
  - 680. Electricidad
  - 681. Fuel
  - 682. Calefacción
  - 683. Agua
  - 684. Otros suministros
- 690 Transporte de clientes
  - 691. Fuel y gasoil
  - 693. Seguros
  - 695. Reparaciones y mantenimiento
  - 699. Otros gastos

---

### **COSTES FIJOS**

---

- 700 Honorarios por dirección
- 710 Arrendamientos
  - 711. Terrenos
  - 712. Construcciones
  - 713. Equipos
  - 714. Equipos de telecomunicación
  - 715. Equipos informáticos
  - 716. Aplicaciones informáticas
  - 717. Elementos de transporte



720 Impuestos y tasas

721. Impuestos estatales

722. Impuestos sobre la propiedad

723. Impuestos sobre los suministros

724. Licencias por actividades económicas

730 Seguros sobre bienes inmuebles y su contenido

740 Gastos financieros

741. Intereses de hipotecas

742. Intereses de préstamos

743. Intereses de arrendamiento financiero

744. Amortización de gastos financieros diferidos

750 Dotaciones a las amortizaciones

751. Construcciones y equipamientos

752. Mobiliario y enseres

753. Maquinaria y equipos

754. Equipos informáticos

755. Elementos de transporte y portaequipajes

756. Bienes en arrendamiento financiero

757. Gastos de establecimiento

770 Beneficio o pérdida por venta de inmovilizado

790 Impuesto sobre el beneficio

791. Impuestos federales sobre beneficios

792. Impuestos federales sobre beneficios diferidos

793. Impuestos estatales sobre beneficios

Impuestos estatales sobre beneficios diferidos

---

**CUENTAS DE LOS CENTROS DE INGRESOS Y CENTROS DE COSTE**

---

- 000 El hotel como un todo, no los departamentos específicos del mismo.
  
- 100 Departamento de habitaciones
  - 120. Recepción
  - 140. Reservas
  - 160. Pisos
  - 180. Servicio de uniformes
  
- 200 Departamento de alimentos
  - 210. Cafetería
  - 220. Comedor
  - 230. Departamento de banquetes
  - 240. Servicio de habitaciones
  - 270. Cocina
  - 290. Trabajadores de la cafetería
  
- 300 Departamento de bebidas
  - 310. Bar
  - 320. Departamento de banquetes
  
- 400 Departamento de telecomunicaciones
  
- 500 Tienda de regalos
  
- 550 Garaje y aparcamiento
  
- 570 Otros departamentos operacionales
  
- 590 Alquileres y otros ingresos

## ANEXOS

---

- 600    Administrativos y generales
  - 610. Contabilidad
  - 620. Proceso de datos
  - 640. Recursos humanos
  - 650. Compras
  - 670. Seguridad
  - 690. Transporte
  
- 700    *Marketing*
  
- 800    Mantenimiento y reparaciones
  
- 850    Suministros
  
- 900    Honorarios por dirección
  
- 910    Costes fijos

**ANEXO Nº 4**

**CUADRO DE CUENTAS DEL PLAN CONTABLE PROFESIONAL**

**FRANCÉS PARA LA INDUSTRIA HOTELERA**

(Decretos de 25 de enero de 1984 y 9 de diciembre de 1986)

Las cuentas que figuran en *cursiva* son las específicas del sector hotelero y por tanto no figuran en el Plan Contable General.

**Clase 1**

---

**CUENTAS DE CAPITAL**

---

**10. CAPITAL Y RESERVAS.**

**101. Capital<sup>277</sup>.**

1011. Capital suscrito – no solicitado.

1012. *Capital suscrito – solicitado, no desembolsado.*

1013. Capital suscrito – solicitado, desembolsado.

10131. Capital no amortizado.

10132. Capital amortizado.

1018. Capital suscrito sometido a reglamentaciones particulares.

**104. Primas de emisión.**

1041. Primas de emisión.

1042. Primas de fusión.

1043. Primas de aportación.

1044. Primas de conversión de obligaciones en acciones.

**105. Diferencias de revalorización.**

1051. Reserva especial de revalorización.

1052. Diferencias de revalorización libre.

1053. Reserva de revalorizaciones.

---

<sup>277</sup> A clasificar según la forma social (capital social, individual...).

- 1055. Diferencias de revalorización (otras operaciones legales).
- 1057. Otras diferencias de revalorización en Francia.
- 1058. Otras diferencias de revalorización en el extranjero.
- 106. Reservas.
  - 1061. Reserva legal.
    - 10611. Reserva legal propiamente dicha.
    - 10612. Plusvalías netas a largo plazo.
  - 1062. Reservas indisponibles.
  - 1063. Reservas estatutarias o contractuales.
  - 1064. Reservas reglamentadas.
    - 10641. Plusvalías netas a largo plazo.
    - 10641. Reservas derivadas de subvenciones para inversión.
    - 10643. Otras reservas reglamentadas.
  - 1068. Otras reservas.
    - 10681. Reservas de autoseguro.
    - 10688. Reservas varias.
- 108. Cuenta del titular de la explotación.
  - 1081. *Cuenta de explotación, operaciones corrientes.*
  - 1086. *Cuenta de explotación, impuestos personales.*
  - 1087. *Cuenta de explotación, remuneración de la explotación individual.*
- 109. Accionistas: capital suscrito no solicitado.
- 11. RESULTADO A CUENTA NUEVA (saldo deudor o acreedor).
  - 110. Resultado a cuenta nueva (saldo acreedor).
  - 119. Resultado a cuenta nueva (saldo deudor).
- 12. RESULTADO NETO DEL EJERCICIO (beneficio o pérdida).
  - 120. Resultado del ejercicio (beneficio).

- 129. Resultado del ejercicio (pérdida).
- 13. SUBVENCIONES DE INVERSIÓN.
  - 131. Subvenciones de equipamiento.
    - 1311. Estado.
    - 1312. Regiones.
    - 1313. Departamentos.
    - 1314. Municipios.
    - 1315. Colectividades públicas.
    - 1316. Empresas públicas.
    - 1317. Empresas y organismos privados.
    - 1318. Otras.
  - 138. Otras subvenciones de inversión.
  - 139. Subvenciones de inversión abonadas a la cuenta de resultados.
    - 1391. Subvenciones de equipamiento.
      - 13911. Estado.
      - 13912. Regiones.
      - 13913. Departamentos.
      - 13914. Municipios.
      - 13915. Colectividades públicas.
      - 13916. Empresas públicas.
      - 13917. Empresas y organismos privados.
      - 13918. Otras.
    - 1398. Otras subvenciones de inversión.
- 14. PROVISIONES REGLAMENTARIAS.
  - 142. Provisiones reglamentadas relacionadas con las inmovilizaciones.
    - 1424. Provisiones por inversiones (participación del personal).
  - 143. Provisiones reglamentadas relacionadas con las existencias.

- 1431. Alza de precios.
- 144. Provisiones reglamentadas relacionadas con otros elementos de activo.
- 145. Amortizaciones derogatorias<sup>278</sup>.
- 146. Provisión especial de revalorización<sup>279</sup>.
- 147. Plusvalías reinvertidas<sup>280</sup>.
- 148. Otras provisiones reglamentadas.
- 15. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
  - 151. Provisiones para riesgos.
    - 1511. Provisiones para litigios.
    - 1512. Provisiones para garantías dadas a los clientes.
    - 1514. Provisiones para multas y penalidades.
    - 1515. Provisiones para pérdidas de cambio.
    - 1518. Otras provisiones para riesgos.
  - 153. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
  - 155. Provisiones para impuestos.
  - 156. Provisiones para renovación del inmovilizado (empresas concesionarias).
  - 157. Provisiones a repartir entre varios ejercicios.
    - 1572. Provisiones para grandes reparaciones.
  - 158. Otras provisiones para gastos.
    - 1582. Provisiones para gastos sociales y fiscales sobre vacaciones a pagar.
- 16. PRÉSTAMOS Y DEUDAS ASIMILADAS.
  - 161. Empréstitos de obligaciones convertibles.

---

<sup>278</sup> Amortizaciones contabilizadas en aplicación de normas particulares.

<sup>279</sup> Consecuencia de la aplicación de la Ley nº 77-1467 de 30 de diciembre de 1977.

<sup>280</sup> Asimilada a las amortizaciones derogatorias.

- 163. Otros empréstitos de obligaciones.
  - 164. Préstamos en entidades de crédito.
  - 165. Depósitos y fianzas recibidos.
    - 1651. Depósitos.
    - 1655. Fianzas.
  - 166. Participación de los asalariados en los resultados.
    - 1661. Cuentas bloqueadas.
    - 1662. Fondos de participación.
  - 167. Préstamos y deudas en condiciones especiales.
    - 1671. Emisión de títulos participativos.
    - 1674. Anticipos del Estado.
  - 168. Otros préstamos y deudas asimiladas.
    - 1681. Otros préstamos.
      - 16815. Deudas por las existencias de tabaco.*
    - 1685. Rentas vitalicias capitalizadas.
    - 1687. Otras deudas.
    - 1688. Intereses devengados.
      - 16881. Sobre empréstitos de obligaciones convertibles.
      - 16883. Sobre otros empréstitos de obligaciones.
      - 16884. Sobre préstamos de entidades de crédito.
      - 16885. Sobre depósitos y fianzas.
      - 16886. Sobre participaciones de asalariados en los resultados.
      - 16887. Sobre préstamos y deudas en condiciones especiales.
      - 16888. Sobre otros préstamos y deudas asimilados.
  - 169. Primas de reembolso de obligaciones.
- 
- 17. DEUDAS RELACIONADAS CON PARTICIPACIONES.
    - 171. Deudas relacionadas con participaciones (grupo).
-



174. Deudas relacionadas con participaciones (fuera del grupo).

178. Deudas relacionadas con sociedades en participación.

1781. Principal.

1788. Intereses devengados.

**18. CUENTAS DE ENLACE CON ESTABLECIMIENTOS Y SOCIEDADES EN PARTICIPACIÓN.**

181. Cuentas de enlace con los establecimientos.

186. Bienes y prestaciones de servicios entre establecimientos (gastos).

187. Bienes y prestaciones de servicios entre establecimientos (ingresos).

188. Cuentas de enlace con sociedades en participación.

**Clase 2**

---

**CUENTAS DE INMOVILIZACIONES**

---

**20. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.**

201. Gastos de establecimiento.

2011. Gastos de constitución.

2012. Gastos de primer establecimiento.

20101. Gastos de prospección.

20122. Gastos de publicidad.

20123. *Gastos de promoción y lanzamiento.*

20124. *Gastos de pre-apertura.*

20125. *Gastos de apertura.*

2013. Gastos de aumento de capital y de operaciones varias (fusiones, escisiones, transformaciones).

203. Gastos de investigación y desarrollo.

205. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, marcas, procedimientos, derechos y valores similares.

- 2051. *Concesiones.*
  - 2052. *Franquicias.*
  - 2053. *Licencia de venta de bebidas.*
  - 205. Derechos de traspaso.
  - 206. Fondo de comercio.
  - 207. Otras inmovilizaciones inmateriales.
21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
- 211. Terrenos.
    - 2111. Terrenos sin acondicionar.
    - 2112. Terrenos acondicionados.
    - 2113. Subsuelos y sobresuelos.
    - 2115. Terrenos contruidos.
      - 21151. *Conjuntos inmobiliarios profesionales (A, B...).*
      - 21155. Conjuntos inmobiliarios administrativos y comerciales (A, B...).
      - 21156. *Terrenos destinados a operaciones relacionadas con actividades profesionales (A, B...).*
      - 21158. Otros conjuntos inmobiliarios.
        - 211581. Destlnados a actividades profesionales (A, B...).
        - 211588. Destlnados a actividades no profesionales (A, B...).
    - 2116. Cuentas de orden sobre inmovilizaciones (art. 6 del decreto nº 78-737 de 11 de julio de 1978).
  - 212. Acondicionamiento de terrenos<sup>281</sup>.
  - 213. Construcciones.
    - 2131. Edificios.

---

<sup>281</sup> La misma subdivisión que la cuenta 211.

- 21311. *Conjuntos inmobiliarios profesionales (A, B...).*
- 21315. *Conjuntos inmobiliarios administrativos y comerciales (A, B...).*
- 21136. *Edificios destinados a operaciones relacionadas con actividades profesionales (A, B...).*
- 2135. *Instalaciones generales.*
  - 21352. *Ascensor y montacargas.*
  - 21353. *Distribución de fluidos.*
  - 21354. *Calefacción, climatización, ventilación, seguridad y paneles solares.*
  - 21355. *Teléfono, télex, sonorización y señalización.*
  - 21356. *Sanitarios en general.*
  - 21358. *Otras instalaciones generales.*
- 2136. *Acondicionamiento de construcciones.*
  - 21361. *Revestimientos de suelos.*
  - 21362. *Revestimientos de muros.*
  - 21363. *Falso techo, tabiques, etc.*
  - 21364. *Carpintería y acondicionamientos similares.*
  - 21368. *Otros acondicionamientos de construcciones.*
- 2138. *Obras de infraestructura.*
- 214. *Construcciones sobre suelo ajeno.*
  - 2141. *Edificios sobre suelo ajeno.*
    - 21411. *Conjuntos inmobiliarios profesionales (A, B...).*
    - 21415. *Conjuntos inmobiliarios administrativos y comerciales (A, B...).*
    - 21446. *Edificios destinados a operaciones relacionadas con actividades profesionales (A; B...).*
  - 2145. *Instalaciones generales sobre suelo ajeno.*
    - 21452. *Ascensor y montacargas.*
    - 21353. *Distribución de fluidos.*

- 21454. Calefacción, climatización, ventilación, seguridad y aislamiento.
- 21455. Teléfono, télex, sonorización y señalización.
- 21456. Sanitarios en general.
- 21458. Otras instalaciones generales.
- 2146. Acondicionamiento de construcciones sobre suelo ajeno.
  - 21461. Revestimientos de suelos.
  - 21462. Revestimientos de muros.
  - 21463. Falso techo, tabiques, etc.
  - 21464. Carpintería y acondicionamientos similares.
  - 21468. Otros acondicionamientos de construcciones.
- 2148. Obras de infraestructura sobre suelo ajeno.
  - 21481. Carreteras y autovías. Participación en los gastos de infraestructura del concesionario principal.
  - 21482. Carreteras y autovías. Obras específicas de infraestructura.
  - 21488. Otras obras de infraestructura.
- 215. Instalaciones técnicas material y utillaje industrial.
  - 2151. Instalaciones complejas especializadas.
    - 21511. Sobre suelo propio.
      - 215111. Cámaras frigoríficas.
      - 215112. Instalaciones de depuración de aguas.
      - 215115. Unidades autónomas de restauración.
      - 215116. Otras instalaciones complejas especializadas.
    - 21514. Sobre suelo ajeno.
      - (Con las mismas subdivisiones que la 21511).
    - 21516. Sobre edificios ajenos.
      - (Con las mismas subdivisiones que la 21511).
  - 2153. Instalaciones de carácter específico.

- 21531. Sobre suelo propio.
  - 215311. *Unidades de alojamientos*  
*(habitaciones, suites...).*
  - 215313. *Unidades de restauración.*
  - 215314. *Bares, cafés, discotecas.*
  - 215315. *Instalaciones deportivas, balnearios...*
  - 215318. *Otras instalaciones de carácter*  
*específico.*
- 21534. Sobre suelo ajeno.
  - (Con las mismas subdivisiones que la 21531).*
- 21536. Sobre edificios ajenos.
  - (Con las mismas subdivisiones que la 21531).*
- 2154. Material industrial<sup>282</sup>.
  - 21541. *Material de conservación.*
  - 21542. *Material de preparación y office.*
  - 21543. *Material de cocción y calentamiento.*
  - 21544. *Material de distribución.*
  - 21545. *Material general de locales de servicio.*
  - 21547. *Distribuidores automáticos.*
- 2155. *Ropa, accesorios y utillaje industrial.*
  - 21551. *Uniformes y ropa de trabajo.*
  - 21552. *Lencería.*
  - 21553. *Vajilla y cristalería.*
  - 21554. *Cubertería y similares.*
  - 21555. *Utensilios de cocina.*
  - 21557. *Discos, cassettes...*
  - 21558. *Otra ropa, accesorios y utillaje industrial.*
- 2157. *Acondicionamiento del material y utillaje industriales.*
  - 21571. *Sobre suelo propio.*

---

<sup>282</sup> También podría traducirse por *Equipo industrial*.

- 21574. *Sobre suelo ajeno.*
- 21576. *Sobre edificios ajenos.*
- 217. *Material específico de la explotación.*
  - 2171. *Mobiliario profesional<sup>283</sup>.*
    - 21711. *Mobiliario de las unidades de hospedaje.*
    - 21713. *Mobiliario de restaurantes.*
    - 21714. *Mobiliario de bares, cafés, discotecas...*
    - 21175. *Mobiliario de instalaciones deportivas, balnearios...*
    - 21178. *Otro mobiliario profesional.*
- 218. *Otras inmovilizaciones materiales.*
  - 2181. *Instalaciones generales y acondicionamientos de construcciones<sup>284</sup>.*
    - 21811. *Instalaciones generales en construcciones destinadas a operaciones profesionales.*
      - 218111. *Obra básica.*
      - 218112. *Ascensores, montacargas.*
      - 218113. *Distribución de fluidos.*
      - 218114. *Calefacción, climatización, ventilación, seguridad y aislamiento.*
      - 218115. *Teléfono, télex, sonorización y señalización.*
      - 218116. *Sanitarios en general.*
      - 218117. *Obras de infraestructura.*
      - 218118. *Otras instalaciones generales en construcciones destinadas a operaciones profesionales.*

---

<sup>283</sup> El anexo de las cuentas anuales deberá recoger obligatoriamente información sobre el mobiliario profesional.

<sup>284</sup> En construcciones ajenas.

- 21812. *Acondicionamiento de construcciones destinadas a actividades profesionales.*
  - 218121. *Revestimientos de suelos*
  - 218122. *Revestimientos de muros*
  - 218123. *Falso techo, tabiques, etc.*
  - 218124. *Carpintería y acondicionamientos similares.*
  - 218128. *Otros acondicionamientos de construcciones.*
- 21818. *Instalaciones generales y acondicionamiento en construcciones no dedicadas a operaciones profesionales.*
- 2182. *Material de transporte.*
  - 21821. *Material de transporte para transporte colectivo de personas.*
  - 21822. *Material de transporte para transporte de mercancías.*
    - 218221. *Vehículos.*
    - 218222. *Vehículos isotermo.*
    - 218223. *Vehículos refrigerados.*
  - 21823. *Turismos.*
  - 21824. *Portamaletas, plataformas elevadoras, carretillas...*
  - 21828. *Otro material de transporte.*
- 2183. *Material de oficina y material informático.*
  - 21831. *Material de oficina.*
  - 21835. *Material informático.*
  - 21836. *Material telemático.*
- 2184. *Mobiliario.*
  - 21841. *Mobiliario de oficina.*
  - 21845. *Mobiliario ajeno a operaciones profesionales.*

2185. *Animales para actividades recreativas.*

2186. Embalajes recuperables.

22. INMOVILIZACIONES EN CONCESIÓN.

23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.

231. Inmovilizaciones materiales en curso.

232. Inmovilizaciones inmateriales en curso.

237. Anticipos sobre inmovilizaciones inmateriales.

238. Anticipos sobre pedidos de inmovilizaciones materiales.

25. <sup>(285)</sup>

26. PARTICIPACIONES Y CRÉDITOS RELACIONADOS CON PARTICIPACIONES.

261. Títulos de participación.

2611. Acciones.

2618. Otros títulos.

266. Otras formas de participación.

267. Créditos relacionados con participaciones.

2671. Créditos relacionados con participaciones (grupo).

2673. Créditos relacionados con participaciones (fuera del grupo).

2675. Aportaciones no capitalizables (solicitud de fondos).

2676. Anticipos consolidables<sup>286</sup>.

2677. Otros créditos relacionados con participaciones.

2678. Intereses devengados.

268. Créditos relacionados con sociedades en participación.

2681. Principal.

2688. Intereses devengados.

---

<sup>285</sup> Para las empresas con participaciones en empresas asociadas y créditos sobre empresas asociadas.

<sup>286</sup> En el sentido financiero del término.



269. Desembolsos pendientes sobre títulos de participaciones no liberados.

27. OTRAS INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.

271. Títulos inmovilizados (derecho de propiedad).

2711. Acciones.

2718. Otros títulos.

272. Títulos inmovilizados (derecho de crédito).

2721. Obligaciones.

2722. Bonos.

273. Préstamos participativos.

274. Préstamos.

2742. Préstamos a los asociados.

2743. Préstamos al personal.

2748. Otros préstamos.

275. Depósitos y fianzas.

2751. Depósitos.

2755. Fianzas.

276. Otros créditos inmovilizados.

2761. Créditos diversos.

2768. Intereses devengados.

27282. Sobre títulos inmovilizados (derechos de crédito).

27284. Sobre préstamos.

27285. Sobre depósitos y fianzas.

27288. Sobre créditos diversos.

277. <sup>(287)</sup>

278. Desembolsos pendientes sobre títulos inmovilizados no liberados.

---

<sup>287</sup> Acciones o participaciones propias.

28. AMORTIZACIONES DE INMOVILIZACIONES.

- 280. Amortizaciones de inmobilizaciones inmateriales<sup>288</sup>.
  - 2801. Gastos de establecimiento (la misma subdivisión que la cuenta 201).
  - 2803. Gastos de investigación y desarrollo.
  - 2805. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, derechos y valores similares.
  - 2807. Fondo de comercio.
  - 2808. Otras inmobilizaciones inmateriales.
- 281. Amortizaciones de inmobilizados materiales.
  - 2812. Acondicionamiento de terrenos (la misma subdivisión que la cuenta 212).
  - 2813. Construcciones (la misma subdivisión que la cuenta 213).
  - 2814. Construcciones sobre suelo ajeno (la misma subdivisión que la cuenta 214).
  - 2815. Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial (la misma subdivisión que la cuenta 215).
  - 2818. Otras inmobilizaciones materiales (la misma subdivisión que la cuenta 218).
- 282. Amortizaciones de inmobilizaciones en concesión.

29. PROVISIONES PARA DEPRECIACIÓN DE INMOVILIZACIONES.

- 290. Provisiones para depreciación de inmobilizaciones inmateriales<sup>289</sup>.
  - 2905. Marcas, procedimientos, derechos y valores similares.
  - 2906. Derechos de arrendamiento.
  - 2907. Fondo de comercio.

---

<sup>288</sup> La cuenta 280 no debe ser utilizada para agrupar las cuentas 281 y siguientes.

<sup>289</sup> La cuenta 291 no puede ser utilizada para agrupar las cuentas 291 y siguientes.

- 2908. Otras inmobilizaciones inmateriales.
- 291. Provisiones para depreciación de inmobilizaciones materiales.
  - 2911. Terrenos (distintos a los yacimientos).
- 292. Provisiones para depreciación de inmobilizaciones en concesión.
- 293. Provisiones para depreciación de inmobilizaciones en curso.
  - 2931. Inmobilizaciones materiales en curso.
- 296. Provisiones para depreciación de participaciones y créditos relacionados con participaciones.
  - 2961. Títulos de participación.
  - 2966. Otras formas de participación.
  - 2967. Créditos relacionados con participaciones (la misma subdivisión que la cuenta 267).
  - 2968. Créditos relacionados con sociedades en participación (la misma subdivisión que la cuenta 268).
- 297. Provisiones para depreciación de otras inmobilizaciones financieras.
  - 2971. Títulos inmobilizados – derechos de propiedad (la misma subdivisión que la cuenta 271).
  - 2972. Títulos inmobilizados – derechos de crédito (la misma subdivisión que la cuenta 272).
  - 2974. Préstamos (la misma subdivisión que la cuenta 274).
  - 2975. Depósitos y fianzas pagadas (la misma subdivisión que la cuenta 275).

### Clase 3

---

#### CUENTAS DE EXISTENCIAS Y EN CURSO

---

- 31. MATERIAS PRIMAS.
  - 311. *Alimentos perecederos.*
  - 312. *Alimentos no perecederos.*

- 318. *Otras materias primas.*
  
- 32. APROVISIONAMIENTOS.
  - 321. Artículos consumibles<sup>290</sup>.
    - 3211. *Artículos de limpieza.*
    - 3212. *Vajillas de uso único.*
    - 3218. *Otros artículos consumibles.*
  - 322. Materiales consumibles.
    - 3221. Combustibles.
    - 3222. Productos de mantenimiento.
    - 3223. Material de mantenimiento y equipos pequeños.
    - 3224. Material de almacén.
    - 3225. Material de oficina.
    - 3227. *Productos de acogida.*
    - 3228. *Otros materiales consumibles.*
  - 326. Embalajes.
    - 3261. Embalajes perdidos.
    - 3265. Embalajes recuperables no identificados.
    - 3267. Embalajes de uso mixto.
  
- 34. PRODUCCIÓN EN CURSO DE SERVICIOS.
  - 341. Estudios en curso.
    - 3411. *Estudios generales.*
    - 3412. *Estudios comerciales.*
    - 3413. *Estudios financieros.*
    - 3414. *Estudios técnicos.*
    - 3415. *Estudios informáticos.*
  
- 35. EXISTENCIAS DE PRODUCTOS<sup>291</sup>.

---

<sup>290</sup> Las cuentas 321 y 322 pueden unificarse en un grupo.

- 355. Productos terminados.
  - 3551. *Bandejas preparadas.*
  - 3552. *Bebidas.*
  - 3553. *Platos cocinados, conservados, congelados.*
  - 3554. *Pastelería.*
  - 3555. *Sandwiches y aperitivos.*
  - 3556. *Helados y cremas congeladas.*
  - 3557. *Chocolates y confitería.*
  - 3558. *Otros productos terminados.*
- 36. <sup>(292)</sup>.
- 37. EXISTENCIAS DE MERCADERÍAS.
  - 371. *Productos alimenticios.*
    - 3711. *Platos preparados (conservados, congelados...).*
    - 3712. *Panadería, pastelería...*
    - 3713. *Chocolates y confitería.*
    - 3714. *Especias y ultramarinos.*
    - 3715. *Accesorios de presentación.*
    - 3716. *Helados y cremas congeladas.*
    - 3717. *Bebidas no alcohólicas.*
    - 3718. *Vinos, champañas, alcoholes.*
  - 376. *Productos no alimenticios.*
  - 378. *Productos diversos.*

---

<sup>291</sup> Las empresas que utilicen un sistema de cuentas abreviado, pueden unificar los grupos 34 y 35.

<sup>292</sup> Cuentas a abrir en caso necesario, con el título "Existencias derivadas de inmovilizaciones".

39. PROVISIÓN POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS Y PRODUCTOS EN CURSO.

- 391. Provisión por depreciación de materias primas.
  - 3911. *Alimentos perecederos.*
  - 3912. *Alimentos no perecederos.*
- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
  - 3921. Artículos consumibles (la misma división que la cuenta 321).
  - 3922. Suministros consumibles (la misma división que la cuenta 322).
  - 3923. Embalajes (la misma división que la cuenta 323).
- 394. Provisión por depreciación de producción en curso de servicios.
  - 3941. Estudios en curso (la misma división que la cuenta 341).
- 395. Provisión por depreciación de existencias de productos.
  - 3955. Productos terminados (la misma división que la cuenta 355).
- 397. Provisión por depreciación de existencias de mercaderías.
  - 3971. *Productos alimenticios.*
  - 3977. *Productos no alimenticios.*
  - 3978. *Productos diversos.*

**Clase 4**

---

**CUENTAS DE TERCEROS**

---

40. PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.

- 400. Proveedores y cuentas relacionadas.
- 401. Proveedores.
  - 4011. Proveedores – compra de bienes o de servicios.
  - 40112. *Proveedores – CEE.*

- 4017. Proveedores – Retenciones de garantía.
- 4018. Otros proveedores.
- 402. *Proveedores específicos.*
- 403. Proveedores – Efectos a pagar.
- 404. Proveedores de inmovilizaciones.
  - 4041. Proveedores – Compra de inmovilizaciones.
  - 4047. Proveedores de inmovilizaciones – Retenciones de garantía.
- 405. Proveedores de inmovilizaciones – Efectos a pagar.
- 408. Proveedores – Facturas no recibidas.
  - 4081. Proveedores.
  - 4084. Proveedores de inmovilizaciones.
  - 4088. Proveedores – Intereses devengados.
- 409. Proveedores deudores.
  - 4091. Proveedores – Anticipos y adelantos sobre pedidos.
  - 4096. Proveedores – Créditos para embalajes y material a devolver.
  - 4098. Rebajas, descuentos, bonificaciones a obtener y abonos pendientes.
- 41. CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.
  - 410. Clientes y cuentas relacionadas.
  - 411. Clientes.
    - 4111. Clientes, cuenta general.
    - 41112. *Clientes CEE.*
    - 4112. *Clientes, empresas y colectividades.*
    - 4113. *Clientes, expositores, concesionarios, arrendatarios.*
    - 4114. *Clientes, agencias de viajes.*
    - 4115. *Clientes, transportistas e intermediarios turísticos.*
    - 4116. *Clientes, tarjetas de crédito y tickets de restaurante.*
    - 4117. Clientes – Retenciones en garantía.

- 4117. *Otros Clientes.*
- 412. *Clientes, cuentas de desembolsos y anticipos de caja.*
- 413. Clientes – Efectos a cobrar.
- 416. Clientes dudosos o en litigio.
- 417. “Créditos” sobre trabajos aún no facturados.
- 418. Clientes – Productos aún no facturados.
  - 4181. Clientes – Facturas por establecer.
  - 4188. Clientes – Intereses devengados.
- 419. Clientes acreedores.
  - 4191. Clientes – Anticipos recibidos sobre pedidos.
  - 4192. *Clientes – Valores cobrados por anticipado*<sup>293</sup>.
  - 4196. Clientes – Deudas por embalajes y material consignado.
  - 4198. Rebajas, descuentos, bonificaciones por conceder y otros abonos a establecer.
- 42. PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.
  - 421. Personal – Remuneraciones debidas.
    - 4211. *Remuneraciones debidas al personal eventual.*
    - 4212. *Remuneraciones debidas al personal fijo.*
    - 4213. *Remuneraciones debidas al personal “a comisión”.*
  - 422. Comité de empresa.
  - 424. Participación de los trabajadores.
    - 4246. Reserva especial (art. L.422-2 del Código de Trabajo).
    - 4247. Cuentas corrientes.
  - 425. Personal – Anticipos y adelantos.
    - 4251. *Anticipos al personal eventual.*
    - 4252. *Anticipos al personal fijo.*

---

<sup>293</sup> Esta cuenta será utilizada por las empresas de restauración colectiva par registrar los medios de pago puestos a disposición de los clientes antes de la prestación del servicio, por ejemplo los *tickets* de restaurante.



- 4253. *Anticipos al personal "a porcentaje".*
  - 426. Personal – Depósitos.
    - 4261. *Servicio a porcentaje a repartir.*
  - 427. Personal – Retenciones.
  - 428. Personal – Gastos a pagar e ingresos a recibir.
    - 4282. Deudas provisionales para permisos a pagar.
    - 4284. Deudas provisionales por participación del personal en los resultados de la empresa.
    - 4286. Otros gastos a pagar.
    - 4287. Ingresos a recibir.
- 43. SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.
  - 431. Seguridad social.
  - 437. Otros organismos sociales.
  - 438. Organismos sociales – gastos por pagar e ingresos por recibir.
    - 4386. Gastos a pagar.
    - 4387. Ingresos a recibir.
- 44. ESTADO Y OTRAS COLECTIVIDADES PÚBLICAS.
  - 441. Estado – Subvenciones por recibir.
    - 4411. Subvenciones de inversión.
    - 4417. Subvenciones de explotación.
    - 4418. Subvenciones de equilibrio.
    - 4419. Anticipo sobre subvenciones.
  - 442. Estado – Impuestos y tasas recuperables de terceros.
    - 4424. Obligacionistas.
    - 4425. Asociados.
  - 443. Operaciones particulares con el Estado, colectividades públicas, organismos internacionales.
    - 4431. *Despacho de tabaco – Fracción de remuneración neta depositada en la Administración de impuestos.*

- 4432. *Despacho de tabaco – Canon especial.*
- 444. Estado – Impuesto sobre beneficios.
- 445. Estado – Impuesto sobre la cifra de negocios.
  - 4452. *IVA intracomunitario debido.*
  - 4455. Impuesto sobre la cifra de negocios.
    - 44551. IVA a pagar.
    - 44558. Impuestos asimilados al IVA.
  - 4456. Impuestos soportados.
    - 44562. IVA sobre inmovilizaciones.
    - 44563. IVA transferido por otras empresas.
    - 44566. IVA sobre bienes y servicios.
    - 44567. Crédito de IVA a repercutir.
    - 44568. Impuestos asimilados al IVA.
  - 4457. Impuestos repercutidos sobre la cifra de negocios.
    - 44571. IVA repercutido.
    - 44568. Impuestos asimilados al IVA.
  - 4458. Impuestos por regularizar sobre cifra de negocios.
    - 44581. Adelantos – Régimen simplificado de imposición.
    - 44582. Adelantos – Régimen de impuesto fijo.
    - 44583. Reembolso solicitado de tasas sobre la cifra de negocios.
    - 44584. IVA recuperado anticipadamente.
    - 44586. Tasas sobre la cifra de negocios en facturas no recibidas.
    - 44587. Tasas sobre la cifra de negocios en facturas por establecer.
- 446. Obligaciones con fianzas.
- 447. Otros impuestos, tasas y conceptos asimilados.
  - 4471. *Impuestos, tasas y conceptos asimilados, calculados sobre la remuneración.*

- 4475. *Otros impuestos, tasas y conceptos asimilados.*
- 4476. *Impuestos sobre la estancia.*
- 4477. *Impuestos sobre espectáculos, juegos y diversiones.*
- 448. Estado – Gastos a pagar e ingresos a recibir.
  - 4486. Gastos a pagar.
  - 4487. Ingresos a recibir.
- 45. GRUPOS Y ASOCIADOS.
  - 451. Grupos.
  - 455. Socios – Cuentas corrientes.
    - 4551. Principal.
    - 4558. Intereses devengados.
  - 456. Socios – Aportaciones de capital
    - 4561. Socios - Cuentas de aportación.
      - 45611. Aportaciones en especie.
      - 45615. Aportaciones en metálico.
    - 4562. Aportantes – Capital solicitado, no desembolsado.
      - 45621. Accionistas – Capital suscrito y solicitado, no desembolsado.
      - 45625. Socios – Capital solicitado, no desembolsado.
  - 4563. Socios – Desembolsos recibidos por aumento de capital.
  - 4564. Socios – Desembolsos anticipados.
  - 4565. Accionistas morosos.
  - 4566. Socios – Capital a reembolsar.
- 457. Socios – Dividendos a pagar.
- 458. Socios – Operaciones hechas en participación.
  - 4581. Operaciones corrientes.
  - 4582. Intereses devengados.

46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.

- 461. *Operaciones efectuadas por cuenta de terceros.*
  - 4613. *Bienes y servicios emitidos por cuenta de terceros.*
  - 4614. *Bienes y servicios recibidos por cuenta de terceros.*
  - 4616. *Bienes recibidos en consigna.*
  - 4617. *Bienes vendidos por cuenta del Estado.*
- 462. *Créditos sobre cesiones de inmovilizaciones.*
- 464. *Deudas por adquisiciones de valores mobiliarios de colocación.*
- 465. *Créditos sobre cesiones de valores mobiliarios de colocación.*
- 467. *Otras cuentas deudoras y acreedoras.*
  - 4671. *Operaciones con la PMU<sup>294</sup>.*
    - 46711. *PMU – Cuenta general.*
    - 46712. *PMU – Tickets ganadores.*
    - 46713. *PMU – Ventas diversas.*
  - 4672. *Operaciones con la lotería nacional.*
    - 46721. *Lotería nacional – Cuenta general.*
    - 46722. *Lotería nacional – Billetes ganadores.*
  - 4673. *Operaciones con la "loto" nacional.*
    - 46731. *"Loto" nacional – Cuenta general.*
    - 46732. *"Loto" nacional – Billetes ganadores.*
- 468. *Diversos – Gastos a pagar e ingresos a recibir.*
  - 4686. *Gastos a pagar.*
  - 4687. *Ingresos a recibir.*

47. CUENTAS TRANSITORIAS O DE ESPERA.

- 471. *Cotización sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco<sup>295</sup>.*
  - 4711. *Cotización sobre las bebidas alcohólicas.*

---

<sup>294</sup> Quiniela hipica francesa.

<sup>295</sup> Disposiciones especiales sobre operaciones propias del sector.

- 4712. *Cotización sobre el tabaco.*
- 472 a 475: Cuentas de espera.
- 476. Diferencias de conversión – ACTIVO.
  - 4761. Disminución de créditos.
  - 4762. Aumento de deudas.
  - 4768. *Diferencias compensadas por cobertura de cambio.*
- 477. Diferencias de conversión – PASIVO.
  - 4771. Aumento de créditos.
  - 4772. Disminución de deudas.
  - 4778. *Diferencias compensadas por cobertura de cambio.*
- 478. Otras cuentas transitorias.
  
- 48. CUENTAS DE REGULARIZACIÓN.
  - 481. Gastos a distribuir entre varios ejercicios.
    - 4811. Gastos diferidos.
    - 4812. Gastos de adquisición de inmovilizaciones.
    - 4816. Gastos de emisión de empréstitos.
    - 4817. Gastos para periodificar.
  - 486. Gastos anticipados.
  - 487. Ingresos anticipados.
  - 488. Cuentas de distribución periódica de gastos e ingresos.
    - 4886. Gastos.
    - 4887. Ingresos.
  
- 49. PROVISIONES PARA DEPRECIACIÓN DE CUENTAS DE TERCEROS.
  - 491. Provisiones para depreciación de cuentas de clientes.
  - 495. Provisión por depreciación de cuentas del grupo y socios.
    - 4951. Cuentas del grupo.
    - 4955. Cuentas corrientes de socios.
    - 4958. Operaciones hechas en común.

- 496. Provisión para depreciación de cuentas de deudores diversos.
- 4962. Créditos sobre cesiones de inmovilizaciones.
- 4965. Créditos sobre cesiones de valores mobiliarios de colocación.
- 4967. Otras cuentas deudoras.

**Clase 5**

---

**CUENTAS FINANCIERAS**

---

- 50. VALORES MOBILIARIOS DE COLOCACIÓN.
  - 501. <sup>(296)</sup>.
  - 502. Acciones propias.
  - 503. Acciones.
    - 5031. Títulos cotizados.
    - 5035. Títulos no cotizados.
  - 504. Otros títulos que confieren derechos de propiedad.
  - 505. Obligaciones y bonos propios rescatados.
  - 506. Obligaciones.
    - 5061. Títulos cotizados.
    - 5065. Títulos no cotizados.
  - 507. Bonos del Tesoro y bonos de caja.
  - 508. Otros valores mobiliarios y créditos asimilados.
    - 5081. Otros valores mobiliarios.
    - 5085. Intereses devengados por obligaciones, bonos y títulos asimilados.
  - 509. Desembolsos pendientes por valores mobiliarios de colocación.

---

<sup>296</sup> Participaciones en empresas asociadas.

- 51. BANCOS, ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS Y ASIMILADOS.
  - 511. Valores al cobro.
    - 5111. Cupones vencidos al cobro,
    - 5112. Cheques por cobrar.
    - 5113. Efectos a cobrar.
    - 5114. Efectos a descontar.
  - 512. Bancos.
    - 5121. Cuentas en francos.
    - 5124. Cuentas en divisas.
  - 514. Cheques postales.
  - 515. "Cajas" del Tesoro y de establecimientos públicos.
  - 516. Agentes de cambio.
  - 517. Otros organismos financieros.
  - 518. Intereses devengados.
    - 5186. Intereses a pagar.
    - 5187. Intereses a cobrar.
  - 519. Ayudas bancarias corrientes.
    - 5191. Créditos de movilización de créditos comerciales.
    - 5193. Movilizaciones de créditos originados en el extranjero.
    - 5198. Intereses devengados en las ayudas bancarias corrientes.
- 53. CAJA.
  - 531. Caja sede social.
    - 5311. Caja en francos.
    - 5314. Caja en divisas.
  - 532 a 537: Caja de los establecimientos (o sucursales).
- 54. ADMINISTRACIÓN DE ANTICIPOS Y TÍTULOS ACREDITATIVOS.
- 58. TRASPASOS INTERNOS.

59. PROVISIONES PARA DEPRECIACIÓN DE CUENTAS FINANCIERAS.

590. Provisión para depreciación de valores mobiliarios de colocación.

5903. Acciones.

5904. Otros títulos que otorgan derecho de propiedad.

5906. Obligaciones.

5908. Otros valores mobiliarios y créditos asimilados.

---

**Clase 6**

---

**CUENTAS DE GASTOS**

---

60. COMPRAS.

601. Compras almacenadas – Materias primas.

6011. *Alimentos perecederos.*

6012. *Alimentos no perecederos.*

6018. *Otras materias primas.*

602. Compras almacenadas – Otros aprovisionamientos.

6021. Artículos consumibles.

60211. *Artículos de limpieza.*

60212. *Vajillas de uso único.*

60218. *Otros artículos consumibles.*

6022. Suministros consumibles.

60221. *Combustibles.*

60222. *Productos de mantenimiento.*

60223. *Suministros de taller y pequeños utillaje.*

60224. *Suministros de almacén.*

60225. *Suministros de oficina.*

60227. *Suministros de acogida.*

60228. *Otros suministros consumibles.*

6026. Embalajes.



60261. Embalajes perdidos.

60265. Embalajes recuperables no identificados.

60267. Embalajes de uso mixto.

<p>603. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.</p>
---------------------------------------

<p>6031. Variación de existencias de materias primas.</p>
---

<p>6032. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.</p>
--

<p>6037. Variación de existencias de mercaderías.</p>
---

604. Compra de estudios y prestación de servicios.

605. Compra de mantenimiento, equipos y trabajos.

606. Compras no almacenables de materias y suministros.

6061. Suministros no almacenables.

60611. Agua.

60612. Electricidad.

60613. Calefacción.

6063. Suministros de mantenimiento y de equipo pequeño.

60631. *Material de explotación.*

606311. *Uniformes y ropa del personal.*

606312. *Lencería.*

606313. *Vajilla, cristalería y otro material de mesa.*

606314. *Cubertería y artículos similares.*

606315. *Utensilios de cocina.*

606317. *Discos, cassettes.*

606318. *Otro material de explotación.*

60632. *Pequeños equipos y material de consumo (droguería...).*

6064. Suministros administrativos.

6068. Otras materias y suministros.

607. Compra de mercaderías.

- 6071. *Compra de productos alimenticios preparados.*
  - 60711. *Platos preparados (conservados, congelados...).*
  - 60712. *Panadería, pastelería...*
  - 60713. *Chocolates y confitería.*
  - 60714. *Conservas y salazones.*
  - 60715. *Accesorios de presentación.*
  - 60716. *Helados y cremas congeladas.*
  - 60717. *Bebidas no alcohólicas.*
  - 60718. *Vinos, champañas, alcoholes.*
- 6076. *Compra de productos no alimenticios.*
- 6078. *Compra de productos diversos.*
- 608. <sup>(297)</sup>.
- 609. *Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en la compra.*
  - 6091. *De materias primas.*
  - 6092. *De aprovisionamientos almacenables.*
  - 6094. *De estudios y prestaciones de servicios.*
  - 6095. *De material, equipos y trabajos.*
  - 6096. *De aprovisionamientos no almacenables.*
  - 6097. *De mercaderías.*
  - 6098. *Otras rebajas, descuentos y bonificaciones.*
- 61. **SERVICIOS EXTERIORES.**
  - 611. *Subcontratas en general.*
    - 6111. *Hospedaje y restauración prestados en el exterior.*
    - 6118. *Otras subcontratas.*
  - 612. *Cuotas de arrendamiento financiero.*
    - 6122. *Arrendamiento financiero mobiliario.*
    - 6125. *Arrendamiento financiero inmobiliario.*
  - 613. *Alquileres.*

---

<sup>297</sup> Cuenta reservada para la recopilación de gastos accesorios incorporables a las compras.

- 6132. Alquileres inmobiliarios.
  - 61321. *Terrenos.*
  - 61322. *Construcciones.*
- 6135. Alquileres mobiliarios.
- 6136. Quebrantos sobre embalajes.
- 614. Gastos de alquiler y copropiedad.
- 615. Mantenimiento y reparaciones.
  - 6152. Sobre bienes inmuebles.
    - 61523. *Construcciones.*
    - 61524. *Construcciones en suelo ajeno.*
    - 61525. *Aparcamiento, jardines y obras de infraestructura.*
  - 6155. Sobre bienes muebles.
    - 61551. *Sobre equipamiento, mobiliario y acondicionamiento.*
    - 61552. *Sobre material de transporte.*
    - 61553. *Sobre mobiliario y material de oficina.*
    - 61554. *Lavandería y limpieza en seco.*
    - 61555. *Tintorería.*
    - 61556. *Materiales de explotación.*
    - 61557. *Sobre instalaciones generales.*
  - 6156. Mantenimiento.
    - 61562. *Sobre bienes inmobiliarios.*
    - 61565. *Sobre bienes mobiliarios.*
- 616. Primas de seguros.
  - 6161. Multirriesgos.
  - 6162. Incendios del inmueble.
  - 6163. Transporte.
  - 6164. Riesgos de explotación.
    - 61642. *Incendio y robo.*
    - 61643. *Daños por agua.*

- <sup>298</sup> En esta cuenta se registrarán los gastos por análisis bacteriológicos.

- 6234. Obsequios a los clientes.
- 6235. Primas.
- 6236. Catálogos e impresos.
- 6237. Publicaciones.
- 6238. Diversos (propinas, obsequios corrientes...).
- 624. Transporte de bienes y transporte colectivo de personas.
  - 6241. Transporte de compras.
  - 6242. Transporte de ventas.
  - 6243. Transporte entre establecimientos.
  - 6244. Transportes administrativos.
  - 6247. Transportes colectivos del personal.
  - 6248. Diversos.
- 625. Desplazamientos, misiones y recepciones.
  - 6251. Viajes y desplazamientos.
  - 6255. Gastos de mudanza.
  - 6256. Misiones.
  - 6257. Recepciones.
- 626. Gastos postales y gastos de telecomunicación.
- 627. Servicios bancarios y similares.
  - 6271. Gastos por títulos (compra, venta, custodia).
  - 6272. Comisiones y gastos por emisión de empréstitos.
  - 6275. Gastos por efectos.
  - 6276. Alquiler de cajas de seguridad.
  - 6277. Otros gastos y comisiones por prestación de servicios.
- 628. Diversos.
  - 6281. Ofertas diversas (cotizaciones).
  - 6282. *Decoraciones florales para clientes.*
  - 6284. Gastos de selección de personal.
  - 6285. *Trabajos informáticos.*
- 629. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en otros servicios exteriores.

63. IMPUESTOS, TASAS Y CONCEPTOS ASIMILADOS.

- 631. Impuestos, tasas y conceptos asimilados sobre remuneraciones (administración de impuestos).
  - 6311. Impuestos sobre los salarios.
  - 6312. Impuesto de aprendizaje.
  - 6313. Participación de las empresas en la formación profesional continuada.
  - 6314. Cotización por falta de inversión obligatoria en la construcción.
  - 6318. Otros.
- 633. Impuestos, tasas y conceptos asimilados sobre remuneraciones (otros organismos).
  - 6331. Gastos de transporte.
  - 6332. Subvención de viviendas.
  - 6333. Participación de las empresas en la formación profesional continuada.
  - 6334. Participación de las empresas en formación profesional continuada.
  - 6335. Gastos liberatorios que dan derecho a la exoneración de la tasa de aprendizaje.
  - 6338. Otros.
- 635. Otros impuestos, tasas y conceptos asimilados (administración de impuestos).
  - 6351. Impuestos directos (excepto impuesto sobre beneficio).
    - 63511. Impuesto profesional.
    - 63512. Impuesto hipotecarias.
    - 63513. Otros impuestos locales.
    - 63514. Impuestos sobre los vehículos de la sociedad.
  - 6352. Impuesto sobre la cifra de negocios no recuperables.
  - 6353. Impuestos indirectos.

- 63531. Derechos por licencias y tasas por venta de bebidas.
- 6354. Derechos de registro y de timbre.
  - 63541. Derechos de transmisión.
- 6358. Otros derechos.
- 637. Otros impuestos, tasas y conceptos asimilados (otros organismos).
- 6371. Contribución social de solidaridad a cargo de las sociedades.
- 6372. Tasas para organismos públicos internacionales.
- 6374. Impuestos y tasas exigibles en el extranjero.
- 6378. Tasas diversas.

64. GASTOS DE PERSONAL.

- 641. Remuneraciones del personal<sup>299</sup>.
  - 6411. Salarios, sueldos y comisiones de base.
    - 64111. *Departamentos operacionales*<sup>300</sup>.
    - 64114. *Departamentos funcionales*<sup>301</sup>.
  - 6412. Vacaciones pagadas<sup>302</sup>.
  - 6413. Primas y gratificaciones<sup>25</sup>.
  - 6414. Ayudas y ventajas varias<sup>25</sup>.
  - 6415. Ayuda familiar<sup>25</sup>.
- 643. *Servicio a porcentaje a repartir*<sup>303</sup>.

---

<sup>299</sup> Incluida la gerencia mayoritaria y administradores de la sociedad.

<sup>300</sup> A dividir según necesidades. Por ejemplo: alojamientos, restauración, bares y cafés, animación, restauración colectiva, teléfono, télex, etc.

<sup>301</sup> A dividir según necesidades. Por ejemplo: administración, personal, promoción comercial.

<sup>302</sup> Con la misma división que la cuenta 6411.

<sup>303</sup> Cuenta a subdividir por sectores de actividad (alojamiento, restauración, bar, etc.).

- 644. Remuneraciones del trabajo del titular de la explotación<sup>304</sup>.
  - 645. Gastos de la seguridad social y de previsión.
    - 6451. Cotizaciones a la URSSAF.
    - 6452. Cotizaciones a mutualidades.
    - 6453. Cotizaciones a cajas de retiro.
    - 6454. Cotizaciones a ASSEDIG.
    - 6458. Cotizaciones a otros organismos sociales.
  - 646. Cotizaciones sociales personales del titular de la explotación.
    - 6465. *Cotización por el despacho vitalicio de tabaco*<sup>305</sup>.
  - 647. Otros gastos sociales.
    - 6471. Prestaciones directas.
    - 6472. Comité de empresa.
    - 6473. Comités de higiene y seguridad.
    - 6474. Otras obras sociales.
    - 6475. Medicina del trabajo y farmacia.
  - 648. Otras cargas del personal.
65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN CORRIENTE.
- 651. Cuotas por concesiones, patentes, licencias, procedimientos, derechos y valores similares.
    - 6511. Cuotas por concesiones, patentes, licencia, marcas, procedimientos.
      - 65115. *Cuotas por despacho de tabacos.*
    - 6512. *Cuotas de franquicias.*
    - 6513. *Cuotas por alquiler-gerencia.*
    - 6516. Derechos de autor y reproducción.
    - 6517. Otros derechos y valores similares.
  - 653. Dietas de asistencia.

---

<sup>304</sup> Cuenta a utilizar por las empresas individuales de acuerdo con las disposiciones vigentes.

<sup>305</sup> Despacho de tabaco de empresas individuales.



- 654. Pérdidas por créditos irrecuperables.
    - 6541. Créditos del ejercicio.
    - 6544. Créditos de ejercicios anteriores.
  - 655. Resultados sobre operaciones hechas en participación.
    - 6551. Cuota-parte beneficio transferido (contabilidad del gerente).
    - 6555. Cuota-parte pérdida sufrida (contabilidad de los partícipes no gerentes).
  - 658. Gastos diversos de gestión corriente.
66. GASTOS FINANCIEROS.
- 661. Gastos de intereses.
    - 6611. Intereses de préstamos y deudas.
      - 66116. De los préstamos y deudas asimiladas.
      - 66117. De las deudas relacionadas con participaciones.
    - 6615. Intereses de cuentas corrientes y de depósitos de créditos.
    - 6616. Intereses bancarios y de operaciones de financiación (descuento).
    - 6617. Intereses de obligaciones con garantía.
    - 6618. Intereses de otras deudas.
      - 66181. De deudas comerciales.
      - 66188. De deudas diversas.
  - 664. Pérdidas por créditos relacionados con participaciones.
  - 665. Descuentos concedidos.
  - 666. Pérdidas de cambio.
  - 667. Gastos netos de cesiones de valores mobiliarios de colocación.
  - 668. Otros gastos financieros.
-

67. GASTOS EXTRAORDINARIOS.

- 671. Gastos extraordinarios por operaciones de gestión.
  - 6711. Sanciones sobre mercados (e indemnizaciones pagadas por compras y ventas).
  - 6712. Sanciones, multas fiscales y penalizaciones.
  - 6713. Donaciones, liberalidades.
  - 6714. Créditos hechos irrecuperables en el ejercicio.
  - 6715. Subvenciones concedidas.
  - 6717. Impuestos ejercicios anteriores (distintos a los impuestos sobre beneficios).
  - 6718. Otros gastos extraordinarios en operaciones de gestión.
- 672. <sup>(306)</sup>.
- 675. Valores contables de los elementos de activo cedidos.
  - 6751. Inmovilizaciones inmateriales.
  - 6752. Inmovilizaciones materiales.
  - 6756. Inmovilizaciones financieras.
  - 6758. Otros elementos de activo<sup>307</sup>.
- 678. Otras cargas extraordinarias.
  - 6781. Quebrantos provenientes de cláusulas de indicación.
  - 6782. Lotes.
  - 6783. Quebrantos del rescate de acciones y obligaciones propias.
  - 6788. Gastos extraordinarios diversos.

---

<sup>306</sup> Cuentas disponibles para que las empresas puedan registrar los gastos de ejercicios anteriores.

<sup>307</sup> Excepto existencias y valores mobiliarios de colocación.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.

- 681. Dotaciones para amortizaciones y provisiones – Gastos de explotación.
  - 6811. Dotaciones para amortizaciones de inmobilizaciones inmateriales y materiales.
    - 68111. Inmobilizaciones inmateriales.
    - 68112. Inmobilizaciones materiales.
  - 6812. Dotaciones para amortizaciones de gastos de explotación a repartir.
  - 6815. Dotaciones para provisiones de riesgos y gastos de explotación.
  - 6816. Dotaciones para provisiones de depreciación de inmobilizaciones inmateriales y materiales.
    - 68161. Inmobilizaciones inmateriales.
    - 68162. Inmobilizaciones materiales.
  - 6817. Dotaciones para amortizaciones y provisiones – Gastos de explotación<sup>308</sup>.
    - 68173. Existencias y en curso.
    - 68174. Créditos.
- 686. Dotaciones para amortizaciones y provisiones – Gastos financieros.
  - 6861. Dotaciones para amortización de primas de reembolso de obligaciones.
  - 6865. Dotaciones para provisiones de riesgos y gastos financieros.
  - 6866. Dotaciones para provisiones de depreciación de elementos financieros.
    - 68662. Inmobilizaciones financieras.
    - 68665. Valores mobiliarios de colocación.

---

<sup>308</sup> Distintos de los valores mobiliarios de colocación.

- 6868. Otras dotaciones.
- 687. Dotaciones para amortizaciones extraordinarias de inmovilizaciones.
  - 6871. Dotaciones para amortizaciones extraordinarias de inmovilizaciones.
  - 6872. Dotaciones para provisiones reglamentadas (inmovilizaciones).
    - 68725. Amortizaciones derogatorias.
  - 6873. Dotaciones para provisiones reglamentadas (existencias).
  - 6874. Dotaciones para provisiones reglamentadas.
  - 6875. Dotaciones para provisiones de riesgos y gastos extraordinarios.
  - 6876. Dotaciones para provisiones de depreciaciones extraordinarias.
- 69. PARTICIPACIÓN DEL PERSONAL – IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS Y ASIMILADOS.
  - 691. Participación del personal en los beneficios.
  - 695. Impuesto sobre beneficios.
    - 6951. Impuestos franceses.
    - 6954. Impuestos extranjeros.
  - 697. Impuesto concertado de sociedades.
  - 698. Integración fiscal.
    - 6981. *Integración fiscal – Gastos.*
    - 6989. *Integración fiscal – Ingresos.*
  - 699. Ingresos. Saldo en compensación del déficit.

**Clase 7**

---

**CUENTAS DE INGRESOS**

---

**70. VENTAS DE PRODUCTOS FABRICADOS. PRESTACIONES DE SERVICIOS. VENTAS DE MERCADERÍAS.**

**701. Venta de productos terminados.**

*7011. Venta de productos para llevar – Tiendas.*

*70111. Bandejas de comida preparada.*

*70112. Platos cocinados fríos.*

*70113. Platos preparados en conserva.*

*70114. Pastelería.*

*70115. Sandwiches, bocadillos y canapés.*

*70116. Helados.*

*70117. Chocolates y confitería.*

*70118. Bebidas.*

*7012. Ventas de productos para llevar – Restauración rápida.*

*70121. Asados y derivados.*

*70122. Bocadillos y canapés.*

*70123. Otros productos salados.*

*70124. Pastelería.*

*70128. Bebidas.*

*7013. Venta de productos para llevar – Restauración colectiva.*

*70131. Cocina central.*

*701311. Alimentos.*

*701312. Bebidas.*

*701313. Cafetería<sup>309</sup>.*

*70132. Otros establecimientos de restauración colectiva.*

---

<sup>309</sup> El término "cafetería" debe ser entendido por la naturaleza de las ventas (bebidas calientes preparadas) y no por el punto de venta.

- 701321. *Alimentos.*
- 701322. *Bebidas.*
- 701323. *Cafetería.*
- 7014. *Venta de productos para llevar – Máquinas expendedoras automáticas.*
  - 70141. *Platos congelados.*
  - 70142. *Bocadillos.*
  - 70143. *Sandwichs.*
  - 70144. *Pastelería.*
- 7018. *Otras ventas de productos para llevar.*
- 703. *Venta de productos residuales.*
- 705. *Estudios<sup>310</sup>.*
  - 7051. *Estudios globales.*
  - 7052. *Estudios comerciales.*
  - 7053. *Estudios financieros.*
  - 7054. *Estudios técnicos.*
  - 7055. *Estudios informáticos.*
- 706. *Prestación de servicios.*
  - 7061. *Prestaciones de hospedaje.*
    - 70611. *Prestaciones de alojamientos.*
      - 706111. *Ingresos de alquileres permanentes.*
      - 706112. *Ingresos de alquileres no permanentes.*
      - 706113. *Ingresos de alquileres diarios.*
    - 70613. *Prestaciones de bebidas.*
    - 70616. *Prestaciones de cafetería.*
    - 70618. *Otras prestaciones de hospedaje.*
  - 7062. *Prestaciones de pensiones y pensión completa.*
    - 70621. *Pensiones.*

---

<sup>310</sup> Las cuentas de cuatro cifras en que se divide esta cuenta pueden, a su vez, ser subdivididas para distinguir si los estudios están relacionados con un hotel, un restaurante, una ciudad de vacaciones, etc.

- 706211. Ingresos pensión "hospedaje".
  - 706212. Ingresos pensión "alimentos".
  - 706213. Ingresos pensión "bebidas".
  - 70622. Pensión completa.
  - 7063. Prestaciones de restauración.
    - 70631. Prestaciones de alimentos.
    - 70634. Prestaciones de bebidas.
    - 70636. Prestaciones de cafetería.
    - 70635. Otras prestaciones del restaurante.
  - 7064. Prestaciones de servicios contratados.
    - 70641. Prestaciones de alimentos.
      - 706411. Banquetes.
      - 706412. Buffets, lunches.
      - 706413. Cocktails.
    - 70642. Prestaciones de bebidas.
      - 706421. Banquetes.
      - 706422. Buffets, lunches.
      - 706423. Cocktails.
    - 70643. Prestaciones de cafetería.
      - 706431. Banquetes.
      - 706432. Buffets, lunches.
      - 706433. Cocktails.
  - 70644. Cesión de personal.
  - 70645. Cesión de mobiliario y equipamiento.
    - 706451. Mobiliario propiedad de la empresa.
    - 706452. Mobiliario en alquiler.
    - 706453. Equipamiento propiedad de la empresa.
    - 706454. Equipamiento en alquiler.
  - 70646. Cesión de salones.
-

706461. Salones propiedad de la empresa.

706465. Salones en alquiler.

70648. Prestaciones diversas.

7065. Prestaciones de restauración colectiva.

70651. Valores de admisión.

706511. Valores de base.

706512. Facturación complementaria.

70652. Valores únicos.

706521. Valores de base.

706522. Facturación complementaria.

706523. Restaurantes de dirección y clubs.

706524. Colectivos temporales.

70653. Vales de alimentación.

706531. Valores de base.

706532. Facturación complementaria.

706533. Restaurantes de dirección y clubs.

706534. Colectivos temporales.

70654. Valores de bebidas.

706541. Valore de base.

706542. Facturación complementaria.

706543. Restaurantes de dirección y clubs.

706544. Colectivos temporales.

70655. Valores de cafetería.

706551. Valores de base.

706552. Facturación complementaria.

706553. Restaurantes de dirección y clubs.

706554. Colectivos temporales.

70656. Gastos de pensión controlados – Facturación de materias.

706561. Alimentos.

706562. Bebidas.



- 706563. *Cafetería.*
- 70657. *Gastos de pensión controlados – Otras facturaciones.*
  - 706571. *Remuneraciones del personal.*
  - 706572. *Cargas relacionadas con las remuneraciones del personal.*
  - 706573. *Cargas sociales sobre las remuneraciones del personal.*
  - 706574. *Servicios exteriores.*
- 70658. *Gastos de pensión controlados – Remuneraciones.*
  - 706581. *Remuneraciones proporcionales.*
  - 706582. *Remuneraciones graduadas.*
  - 706583. *Remuneraciones fijas.*
- 7066. *Prestaciones de bares, cafés, discotecas, máquinas expendedoras automáticas, ventas ambulantes.*
  - 70661. *Prestaciones de alimentos.*
    - 706611. *Bares.*
    - 706612. *Cafés.*
    - 706613. *Discotecas.*
    - 706614. *Máquinas expendedoras automáticas.*
    - 706616. *Ventas ambulantes.*
  - 70664. *Prestaciones de bebidas.*
    - 706641. *Bares.*
    - 706642. *Cafés.*
    - 706643. *Discotecas.*
    - 706644. *Máquinas expendedoras automáticas.*
    - 706646. *Ventas ambulantes.*
  - 70666. *Prestaciones de cafetería.*
    - 706661. *Bares.*
    - 706662. *Cafés.*

- 706663. *Discotecas.*
- 706664. *Máquinas expendedoras automáticas.*
- 706666. *Ventas ambulantes.*
- 70668. *Otras prestaciones de bares, cafés,  
discotecas, máquinas expendedoras  
automáticas, venta ambulantes.*
- 7067. *Prestaciones de otros sectores.*
  - 70671. *Prestaciones de otros departamentos  
explotados directamente<sup>311</sup>.*
  - 70673. *Prestaciones de actividades en concesión.*
    - 706731. *Prensa.*
    - 706732. *Tabaco.*
    - 706733. *Gastos de horario.*
    - 706736. *Comisiones y otras remuneraciones  
de operaciones de la PMU.*
    - 706737. *Comisiones y otras remuneraciones  
de operaciones de lotería y "loto"  
nacional.*
    - 706738. *Otras prestaciones de actividades  
en concesión.*
  - 70675. *Prestaciones de espacios cedidos a terceros.*
    - 706751. *Alquiler de vitrinas.*
    - 706752. *Alquiler de tiendas.*
    - 706758. *Otros alquileres de espacios.*
- 7068. *Servicios a porcentaje ingresado por el personal.*
  - 70681. *Servicios colectivos de hospedaje.*
    - 706811. *Servicios de alquiler de habitaciones.*
    - 706812. *Ingresos por servicio de pensión.*
  - 70682. *Servicio de restauración colectiva –*

---

<sup>311</sup> A dividir en función de las necesidades de la empresa.

*Alimentos.*

*70683. Servicio de restauración colectiva – Bebidas.*

*70684. Servicio de restauración colectiva - Cafetería.*

*707. Venta de mercaderías.*

*7071. Venta de productos alimenticios - Tienda.*

*70711. Platos cocinados (conservas, congelados, etc.).*

*70712. Panes, pasteles, bollos, etc.*

*70713. Chocolate, confitería, etc.*

*70714. Conservas y salazones.*

*70715. Accesorios de presentación.*

*70716. Helados y cremas.*

*70717. Bebidas no alcohólicas.*

*70718. Vinos, champaña y licores.*

*7072. Ventas de productos alimenticios - Restaurante.*

*70722. Panes, pasteles, bollos, etc.*

*70723. Chocolate, confitería, etc.*

*70726. Helados y cremas.*

*70727. Bebidas no alcohólicas.*

*70728. Vinos, champaña y licores.*

*7073. Ventas de productos alimenticios - Bares y cafés.*

*70732. Panes, pasteles, bollos, etc.*

*70733. Chocolate, confitería, etc.*

*70726. Helados y cremas.*

*7074. Ventas de productos alimenticios - Máquinas  
expendedoras automáticas.*

*70741. Alimentos.*

*707411. Platos congelados.*

*707412. Bocadillos.*

*707413. Sandwichs.*

*707414. Pasteles.*

*707415. Caramelos.*

- 688

- 70842. Gastos sociales facturados.*
  - 70843. Gastos conexos facturados.*
- 7085. Portes y gastos accesorios facturados.
- 7086. Beneficios por recuperación de embalajes consignados.
- 7087. Bonificaciones obtenidas de los clientes y primas sobre ventas.
- 7088. Otros ingresos de actividades anejas (cesión de aprovisionamientos).
- 709. Rebajas, descuentos y bonificaciones concedidas por la empresa.
  - 7091. Sobre ventas de productos terminados.
    - 70911. Descuentos sobre ventas en productos en tiendas.*
    - 70912. Descuentos sobre ventas de productos en restauración rápida.*
    - 70913. Descuentos sobre ventas de productos en restauración colectiva.*
    - 70914. Descuentos sobre ventas de productos en máquinas expendedoras.*
    - 70915. Descuentos sobre ventas de productos en venta ambulante.*
  - 7093. Sobre ventas de productos residuales.
  - 7095. Sobre estudios.
  - 7096. Sobre prestaciones de servicios.
    - 70961. Descuentos en prestaciones de hospedaje.*
    - 70962. Descuentos en prestaciones de pensiones y pensión completa.*
    - 70963. Descuentos en prestaciones de restauración.*
    - 70964. Descuentos en prestaciones de servicios contratados.*

*70965.Descuentos en prestaciones de restauración colectiva.*

*70966.Descuentos en prestaciones bares, cafés, discotecas, máquinas expendedoras y venta ambulante.*

*70967.Descuentos en cesiones de espacios.*

7097. Sobre venta de mercaderías.

*70971.Descuentos en venta de mercaderías en tiendas.*

*70972.Descuentos en venta de mercaderías en restaurante.*

*70973.Descuentos en venta de mercaderías en bares y cafés.*

*70974.Descuentos en venta de máquinas expendedoras.*

*70975. Descuentos en venta ambulante.*

7098. Sobre ingresos de actividades ajenas.

*70981.Descuentos sobre ventas de servicios explotados en interés de personal.*

*70982.Descuentos sobre comisiones y corretajes.*

71. PRODUCCIÓN ALMACENADA ( o salida de almacén).

713. Variación de existencias.

7134. Variación de la producción de servicios en curso.

71341. Estudios en curso.

7135. Variación de existencias de productos en curso.

71355.Productos terminados.

71358.Productos residuales.

72. PRODUCCIÓN DE LA EMPRESA PARA SÍ MISMA.

722. Producción inmovilizada.

- 7221. *Inmovilizaciones inmateriales.*
- 7222. *Inmovilizaciones materiales.*
- 726. Producción consumida.
  - 7262. Prestaciones ofrecidas.
    - 72621. *Prestaciones de hospedaje.*
    - 72622. *Prestaciones de restauración.*
    - 72623. *Prestaciones de bares y restaurantes.*
    - 72628. *Otras prestaciones ofrecidas.*
    - 72629. *Margen sobre prestaciones ofrecidas.*
  - 7264. Prestaciones por pagos en especie.
    - 72641. *Por pagos en especie restauración.*
    - 72645. *Por pagos en especie en alojamientos.*
    - 72648. *Por otros pagos en especie.*
- 73. INGRESOS NETOS PARCIALES SOBRE OPERACIONES A LARGO PLAZO.
  - 731. Ingresos netos parciales sobre operaciones en curso (a subdividir por operación).
  - 739. Ingresos netos parciales sobre operaciones terminadas.
- 74. SUBVENCIONES DE EXPLOTACIÓN.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN CORRIENTE.
  - 751. Rentas de concesiones, patentes, licencias, marcas, procedimientos, derechos y valores similares.
    - 7511. *Rentas de concesiones, patentes, licencias, marcas, procedimientos.*
    - 7512. *Rentas de franquicias.*
    - 7516. *Derechos de autor y de reproducción.*
    - 7518. *Otros derechos y valores similares.*
  - 752. Renta de inmuebles no dedicados a actividades profesionales.

- 753. Dietas de asistencia y remuneraciones de administradores, gerentes...
- 755. Resultados de operaciones en participación.
  - 7551. *Cuota-parte pérdida transferida (contabilidad del gerente).*
  - 7555. *Cuota-parte beneficios atribuido (contabilidad de los partícipes).*
- 758. Ingresos diversos de gestión corriente.
  
- 76. INGRESOS FINANCIEROS.
  - 761. Ingresos de participaciones.
    - 7611. *Rentas de títulos de participación.*
    - 7616. *Rentas por otras formas de participación.*
    - 7617. *Rentas de créditos relacionados con participaciones.*
  - 762. Ingresos de otras inmovilizaciones financieras.
    - 7621. *Rentas de títulos inmovilizados.*
    - 7624. *Rentas de préstamos.*
    - 7627. *Rentas de créditos inmovilizados.*
  - 763. Rentas de otros créditos.
    - 7631. *Rentas de créditos comerciales.*
    - 7638. *Rentas de créditos diversos.*
  - 764. Rentas de valores mobiliarios de colocación.
  - 765. Descuentos obtenidos.
  - 766. Ganancias de cambio.
  - 767. Ingresos netos de cesiones de valores mobiliarios de colocación.
  - 768. Otros ingresos financieros.
  
- 77. INGRESOS EXTRAORDINARIOS.
  - 771. Ingresos extraordinarios por operaciones de gestión.



- 7711. *Indemnizaciones y penalizaciones sobre compras y ventas.*
  - 7713. *Liberalidades.*
  - 7714. *Ingresos sobre créditos amortizados.*
  - 7715. *Subvenciones de equilibrio.*
  - 7717. *Desgravaciones de impuestos (distintos al impuesto sobre beneficios).*
  - 7718. *Otros ingresos extraordinarios por operaciones de gestión.*
  - 772. <sup>(312)</sup>.
  - 775. *Ingresos de cesiones de elementos del activo.*
    - 7751. *Inmovilizaciones inmateriales.*
    - 7752. *Inmovilizaciones materiales.*
    - 7756. *Inmovilizaciones financieras.*
    - 7757. *Otros elementos de activo*<sup>313</sup>.
  - 777. *Cuota-parte de las subvenciones de inversión abonadas al resultado del ejercicio.*
  - 778. *Otros productos extraordinarios.*
    - 7781. *Beneficios provenientes de cláusulas de indicación.*
    - 7782. *Lotes.*
    - 7783. *Beneficios del rescate de acciones y obligaciones propias.*
    - 7788. *Ingresos extraordinarios diversos.*
78. REINTEGRACIÓN DE AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.
- 781. *Reintegración de amortizaciones y provisiones (para abonar en los ingresos de explotación).*

---

<sup>312</sup> Cuenta a disposición de las empresas para registrar los ingresos de ejercicios anteriores.

<sup>313</sup> Excepto existencias y valores mobiliarios de colocación.

- 7811. *Reintegración de amortizaciones de las inmovilizaciones materiales e inmateriales.*
  - 78111. *Inmovilizaciones inmateriales.*
  - 78112. *Inmovilizaciones materiales.*
- 7815. *Reintegración de provisiones para riesgos y gastos.*
- 7816. *Reintegración de provisiones para depreciación de inmovilizaciones inmateriales y materiales.*
  - 78161. *Inmovilizaciones inmateriales.*
  - 78162. *Inmovilizaciones materiales.*
- 7817. *Reintegración de provisiones para depreciación de activos circulantes<sup>314</sup>.*
  - 78173. *Existencias y en curso.*
  - 78174. *Créditos.*
- 786. *Reintegración de provisiones (para abonar en productos financieros).*
  - 7865. *Reintegración de provisiones para riesgos y gastos financieros.*
  - 7866. *Reintegración de provisiones para depreciación de elementos financieros.*
    - 78662. *Inmovilizaciones financieras.*
    - 78665. *Valores mobiliarios de colocación.*
- 787. *Reintegración de provisiones (para abonar en ingresos extraordinarios).*
  - 7872. *Reintegración de provisiones reglamentadas (inmovilizaciones).*
    - 78725. *Amortizaciones derogatorias.*
    - 78726. *Provisión especial de revalorización.*
    - 78727. *Plusvalías reinvertidas.*

---

<sup>314</sup> Distintos de valores mobiliarios de colocación.

7873. *Reintegración de provisiones reglamentadas (existencias).*

7874. *Reintegración de otras provisiones reglamentadas.*

7875. *Reintegración de provisiones para riesgos y gastos extraordinarios.*

7876. *Reintegración de provisiones por depreciaciones extraordinarias.*

79. TRANSFERENCIA DE GASTOS<sup>315</sup>.

791. Transferencias de gastos de explotación.

796. Transferencias de gastos financieros.

797. Transferencias de gastos extraordinarios.

**Clase 8**

---

**CUENTAS ESPECIALES**

---

80. COMPROMISOS FUERA DE BALANCE.

801. Compromisos constituidos por la empresa.

8011. *Avales, fianzas y garantías.*

8014. *Efectos endosados por la empresa.*

8016. *Impuestos devengados de arrendamiento financiero.*

80161. *Arrendamiento financiero mobiliario.*

80165. *Arrendamiento financiero inmobiliario.*

8018. *Otros compromisos constituidos.*

802. Compromisos recibidos por la empresa.

8021. *Avales, fianzas y garantías.*

8024. *Créditos descontados no vencidos.*

8026. *Compromisos recibidos por utilización de arrendamiento financiero.*

---

<sup>315</sup> Distintas de las transferencias de gastos a las cuentas de inmovilizaciones cubiertas por la cuenta "72. Producción de la empresa para sí misma".

## ANEXOS

---

*80261. Arrendamiento financiero mobiliario.*

*80265. Arrendamiento financiero inmobiliario.*

*8027. Otros compromisos recibidos.*

809. Contrapartidas de los compromisos.

*8091. Contrapartida 801.*

*8092. Contrapartida 802.*

88. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN.

89. BALANCE.

## **ANEXO Nº 5**

### **RESUMEN DE LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LOS DISTINTOS SECTORES**

#### **1. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS**

Las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras constituye una novedad en España puesto que no existía adaptación del Plan de 1973 a este sector. Fueron aprobadas por Orden de 27 de enero de 1993.

La aplicación de la misma es obligatoria para todas las empresas constructoras, independientemente de su forma jurídica o de que el empresario lo sea a título individual, y para mayor precisión sobre las empresas a la que va destinada, en la introducción a la adaptación se relacionan las empresas constructoras de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE):

- 45.1. Preparación de obras.
- 45.2. Construcción general de inmuebles e ingeniería civil.
- 45.3. Instalaciones de edificios y obras.
- 45.4. Acabado de edificios y obras.
- 45.5. Alquiler de equipo de construcciones o demolición dotado de operario.

Los aspectos más destacables de la adaptación son los siguientes:

a) Los principios contables no han sufrido ninguna modificación, y en el cuadro de cuentas se han habilitado las cuentas específicas para las empresas constructoras, aunque sin agotar todas las posibilidades, y se han eliminado alguna de las cuentas previstas en el Plan General, como es lógico estas modificaciones se han visto reflejadas en las definiciones y relaciones contables.

b) Las cuentas anuales han sufrido las modificaciones necesarias para adaptar sus partidas a las especiales características de estas empresas, incluyendo además normas de elaboración en el caso de que la empresa constructora participe en una o varias UTE, indicando como deben integrarse en cada partida del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias los activos, pasivos y resultados de las UTE en que participen, pudiendo también optar por diferenciar en cada partida del balance o de la cuenta de pérdidas y ganancias la cantidad correspondiente a la propia empresa constructora y a la UTE.

La UTE es una entidad que, si bien carece de personalidad jurídica, tiene capacidad para firmar contratos en nombre propio, ser titular de activos, contraer obligaciones, obtener gastos e ingresos, todo ello sin el coste fiscal de la sociedad.<sup>316</sup>

En la memoria se exige la publicación, entre otros, de información sobre las UTE en que se interviene, incluyendo porcentaje de participación en las mismas, también se informará sobre la cartera de pedidos con desglose por tipos de construcciones, por países y por Comunidades Autónomas.

---

<sup>316</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, F. y VILLANUEVA GARCÍA, E.: *Contabilidad de las operaciones realizadas en régimen de unión temporal de empresas (I)*, Revista Técnica Contable nº 555, marzo 1995, p. 138.

c) En las normas de valoración es donde se han producido modificaciones más importantes, principalmente en lo referente a:

- Las existencias.
- Las subcontratas.
- Las ventas e ingresos del sector y
- Las operaciones de las UTE.

En el caso de las existencias, establece normas particulares de valoración para los trabajos auxiliares para ejecución de obras, los gastos de retirada y liquidación de obras, los bienes recibidos por cobro de créditos y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obra.

Respecto a las subcontratas, tan frecuentes en los negocios de construcción, establece que cuando una o varias obras sean objeto de subcontrato, las cantidades facturadas por el subcontratista serán consideradas como mayor valor de la obra en curso.

Desde nuestro punto de vista, lo más destacable de esta adaptación son las normas de valoración para las ventas e ingresos de las empresas constructoras, regulándose con carácter general el criterio de *porcentaje de realización*, que establece que deben ser registrados como ingresos por ventas el porcentaje que resulte de comparar la parte de la obra ejecutada sobre el total a ejecutar en función de los presupuestos realizados. Con carácter excepcional también se podrá utilizar el criterio del *contrato cumplido*, cuando no sea posible establecer presupuestos fiables o existan riesgos anormales que pongan en duda la aceptabilidad del presupuesto.

Otro aspecto destacable de las normas de valoración, es el tratamiento de las uniones temporales de empresas, regulado con carácter general, y no sólo para las empresas constructoras, y estableciendo que las

UTE no sujetos contables obligados a formular cuentas anuales, por lo tanto, las operaciones que realizan las UTE serán registradas en la contabilidad de las empresas partícipes, atendiendo a lo siguiente:

- Los resultados de las transacciones que realicen las UTE, y cada uno de los partícipes, no se considerarán realizados en los porcentajes de participación hasta que se ejecuten las operaciones frente a terceros.
- La integración de las distintas partidas de las UTE en las cuentas anuales de los partícipes se realiza de forma similar a la integración proporcional en consolidación, esto es, multiplicando las cifras de la UTE por el porcentaje de participación en la misma; de igual forma será necesario incluir la eliminación de los resultados y partidas recíprocas que hayan podido producirse en transacciones entre la empresa y la UTE.

Y por último, en la adaptación se recomienda a las empresas constructoras la aplicación de algún sistema de costes, para enriquecer su sistema de información con el conocimiento de la estructura de sus costes.



## 2. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS

Ya se realizó una adaptación del Plan de Contabilidad de 1973 a las federaciones deportivas (Orden de 10 de febrero de 1984). La aplicación de la adaptación, en general, resultó muy positiva pese a algunos retrasos y reticencias en su puesta en marcha, pero la aprobación del Plan de 1990 hizo necesaria su revisión.

Tanto en esta adaptación como en la precedente, subyace el registro de las operaciones en las entidades no lucrativas, lo que ha llevado a algunos autores a plantearse la falta de idoneidad del modelo del Plan General de Contabilidad para este tipo de entidades, puesto que tanto los principios como las normas de valoración van encaminados al cálculo del resultado con unos determinados objetivos, no compatibles con las entidades sin ánimo de lucro; esta realidad es reconocida indirectamente en la nota 22 de la memoria, por lo que es de suponer que tras la reciente aprobación de la adaptación del Plan a las entidades no lucrativas, la presente adaptación será objeto de revisión<sup>317</sup>.

Normas de adaptación del PGC a las federaciones deportivas, aprobadas por Orden de 2 de febrero de 1994, son de obligado cumplimiento para las federaciones deportivas de ámbito nacional, si bien también son válidas para las federaciones de ámbito territorial o autonómico, si así se dispone.

Entre las normas de valoración modificadas respecto al Plan General, destacan las relacionadas con:

---

<sup>317</sup> Puede verse: SERRANO, F.: *Comentario a la Adaptación del PGC a las federaciones deportivas*, Revista Partida Doble, separata sobre textos legales dedicada a la mencionada Adaptación, Madrid 1994, pp. 5-6.

- a) Los animales para uso deportivo, que se incluirán en el inmovilizado material, valorándose por el precio de adquisición, en tanto que las crías destinadas a la actividad deportiva, se valorarán por los costes necesarios para su crianza.
- b) Los derechos sobre la organización de acontecimientos deportivos, que se incluirán dentro del inmovilizado inmaterial y serán amortizados sistemáticamente durante el período en que contribuyan a la obtención de ingresos.
- c) Los gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos, recogidos como gastos a distribuir en varios ejercicios, que se imputarán a resultados en el ejercicio en que se produzcan tales acontecimientos.
- d) Los gastos de acondicionamiento de bienes que no sean propiedad de la federación deportiva serán considerados gastos de establecimiento.
- e) Los ingresos de cuotas o licencias federativas se reconocerán como ingresos del período al que correspondan, lo que supondrá realizar las periodificaciones necesarias. Los abonos y entradas a espectáculos serán ingresos del período en que se produzcan.
- f) Las subvenciones a la explotación y las subvenciones de capital recibidas por las federaciones deportivas, que son definidas convenientemente y explicado su tratamiento contable, que en líneas generales coincide con el del Plan General.
- g) Y por último, se define el fondo de reversión que toda entidad con activos revertibles deberá crear.

### **3. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS INMOBILIARIAS**

Las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994, son de aplicación a las empresas incluidas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE):

- 70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia, que son las que compran terrenos e inmuebles y ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc. de aquéllas para su posterior venta.
- 70.2 Alquiler de bienes inmuebles por cuenta propia, que son las que alquilan terrenos, inmuebles, locales, viviendas etc.

Complementadas por las empresas que se dedican a:

- Urbanización y parcelación de terrenos y solares, y construcción de edificios e instalaciones para su venta o alquiler.
- Rehabilitación y transformación del destino de los anteriores.
- Construcción y explotación de instalaciones inmobiliarias complejas, como centros turísticos o comerciales.

Por otra parte, en el sector inmobiliario pueden distinguirse los siguientes tipos de empresas:

- Las empresas promotoras cuyo objeto social es la actuación permanente en el mercado inmobiliario.
- Las empresas cuya actividad inmobiliaria es complementaria e incluso accidental.

Pues bien, la adaptación sectorial, con la salvedad de la numeración y movimientos de las cuentas, es obligatoria para todas las empresas que realicen una actividad inmobiliaria, ya sea de forma habitual o accidental.

Los principios contables no se han incluido en la adaptación por ser válidos los del Plan General. Sí se han producido numerosas modificaciones en el cuadro de cuentas, habilitándose cuentas para registrar las operaciones propias de las empresas constructoras, y se han eliminado alguna de las cuentas previstas en el Plan General, como es lógico estas modificaciones se han visto reflejadas en las definiciones y relaciones contables y en las cuentas anuales.

Las modificaciones más destacables de la adaptación son los siguientes:

- a) Aquéllas empresas que realicen una actividad inmobiliaria conjuntamente con otras actividades ordinarias, deben aplicar las normas correspondientes a cada una de las actividades, y en el caso de pertenecer a sectores normalizados, ensamblarán las distintas adaptaciones. La multiactividad es bastante normal en las empresas inmobiliarias que simultáneamente realizan actividades constructoras.

Esta norma sería extensible, con carácter general, a cualquier tipo de empresa con multiactividad, sean o no inmobiliarias.

- b) También están previstas cuentas para la contabilización de las operaciones de las UTES, aplicándose para ello las normas establecidas en la adaptación del Plan a las empresas constructoras (Orden de enero de 1993).

- c) La propia naturaleza del negocio inmobiliario hace que se alteren los criterios del corto y largo plazo, reservándose el primero no para las operaciones a menos de un año, sino para las operaciones correspondientes a la actividad ordinaria de la empresa, y el segundo para las operaciones ajenas al tráfico corriente de la empresa inmobiliaria.

Esta misma distinción se hará para clasificar los terrenos, solares y edificios como bienes del inmovilizado o existencias, clasificación que se realizará en atención a la función que cumplan en el proceso productivo. Los citados bienes se incorporarán a existencias los inmuebles destinados a transformarse en disponibilidades financieras mediante la actividad ordinaria de la empresa; por el contrario se incorporarán al inmovilizado si están vinculados a la empresa de forma permanente, bien sea para uso propio o en alquiler.

- d) Otro aspecto a destacar es el tratamiento de los préstamos hipotecarios subrogables que se clasificarán como a largo o corto plazo en función de la fecha en que se estima serán traspasados a los compradores de las promociones, o cancelados porque la venta ha sido al contado; es decir, se considera a los préstamos hipotecarios como un crédito-puente de carácter operativo para la empresa, que al fin y al cabo es su auténtica naturaleza económica.
- e) Las cantidades entregadas por los clientes por las promociones vendidas pero no entregadas, serán consideradas a *Anticipos de clientes*, lo mismo que el IVA incluido en los efectos a cobrar aceptados por los compradores, hasta que se devengue el impuesto al vencimiento del efecto.

- f) Pero la novedad más importante de las normas de valoración de esta adaptación, la constituye la incorporación al valor de las existencias de los gastos financieros devengados hasta su puesta en explotación. Para la capitalización de los intereses en las existencias se reproduce el mismo criterio establecido por el ICAC en la Resolución sobre el inmovilizado material, la razón no es otra que el hecho de que las existencias en este sector estén constituidas por inmuebles cuyo plazo de construcción, por regla general, es superior a un año.

Y por último, en la adaptación se recomienda a las empresas inmobiliarias la aplicación de algún sistema de costes, para enriquecer su sistema de información con el conocimiento de la estructura de sus costes.

#### 4. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD GENERAL A LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

La Sociedad Anónima Deportiva<sup>318</sup> es una nueva figura jurídica creada al amparo de la Ley 10/1990 del Deporte, y cuya regulación específica, además de en la Ley mencionada, se encuentra en el Real Decreto 1084/1991, de 5 de junio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, Real Decreto 449/1995 y Real Decreto de 24 de marzo y 1846/1996.

La Orden de 23 de junio de 1995 aprobó las normas de adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas, que son de aplicación obligatoria para:

- Las Sociedades Anónimas Deportivas.
- Los clubes deportivos que no siendo sociedades anónimas, participen en competiciones oficiales.

La estructura de esta adaptación sectorial es la misma que la del PGC y de las restantes adaptaciones aprobadas, por lo que se encuentra dividida en cinco partes de aplicación obligatoria, excepto las partes segunda y tercera que son opcionales.

La primera parte, principios contables no se han visto modificados. Y en el cuadro de cuentas, se han habilitado cuentas nuevas para recoger todas las situaciones descritas, e incluso algunos grupos, como el de existencias o los acreedores y deudores de tráfico, que no han sufrido cambios en cuanto a normas de valoración, si han visto alteradas las denominaciones de las cuentas, por otras más adecuadas a la actividad de

---

<sup>318</sup> Véase: BERNABÉU SÁNCHEZ, M.D.: *Las Sociedades Anónimas Deportivas*, Ensayos y estudios contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero, ICAC, 1997, pp. 139-155.

las entidades deportivas, en el caso del grupo 4 incluso se ha alterado el propio nombre del grupo por el de *Acreedores y deudores de la actividad*, también se ha sustituido con carácter general, la palabra empresa por la de entidad y al igual que en otras adaptaciones, se han eliminado algunas cuentas que estaban previstas en el Plan General. En las definiciones y relaciones contables, se da contenido a las nuevas cuentas habilitadas.

Las partes con modificaciones más importantes son la cuarta y la quinta, dedicadas a las cuentas anuales y a las normas de valoración, respectivamente.

Entre las modificaciones de las cuentas anuales, las más notorias se refieren a la memoria, donde cabe destacar la inclusión de la siguiente información:

- a) Referencia al cumplimiento de lo establecido en la Ley del Deporte y en el Real Decreto sobre Sociedades Anónimas deportivas, con relación al capital mínimo, reserva legal y limitación de distribución de dividendos, y al cumplimiento de lo establecido en el artículo 9 de este último Real Decreto, que establece la prohibición de poseer más del 1% del capital de dos o más sociedades anónimas deportivas que participen en la misma competición.
- b) Criterios seguidos para valorar los bienes obtenidos en torneos o competiciones.
- c) Descripción del plan de saneamiento realizado al amparo de la Ley del Deporte, indicando el importe de las aportaciones anuales que resten por realizar.



- d) Provisiones que cubran contingencias sobre contratos de jugadores.
- e) Inclusión de la cuenta de pérdidas y ganancias analítica, que se presenta por secciones deportivas (sección fútbol, sección baloncesto, etc.) permitiendo conocer la rentabilidad de las distintas actividades desempeñadas por la entidad.

La quinta parte dedicada a las normas de valoración, incorpora los criterios obligatorios de valoración y contabilización de las operaciones y hechos económicos realizados por estas entidades. Entre las modificaciones introducidas destacamos:

- a) Las instalaciones deportivas se incluyen en el inmovilizado material, con la novedad de que en las mismas se incluye el valor de los terrenos.
- b) Los gastos de acondicionamiento y mejora de las instalaciones que utilice y no sean de su propiedad, cedidas por terceros, normalmente ayuntamientos, tendrán un tratamiento distinto dependiendo de si la cesión se ha realizado con o sin vínculo contractual.

Si la cesión se ha realizado en precario, esto es sin vínculo contractual, los gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos se incluirán como gastos de establecimiento, debiendo amortizarse en un plazo máximo de 5 años.

- c) Se incluirán como inmovilizado inmaterial los siguientes conceptos:

- Los derechos de adquisición pagados por obtener los servicios de determinados jugadores, que serán amortizados durante los años de duración del contrato firmado con cada jugador.
  - Los derechos de participación en competiciones, siempre que sean susceptibles de transmisión, que se amortizarán con la mayor brevedad posible.
  - Los derechos de organización de acontecimientos deportivos, siempre que sean susceptibles de transmisión; que también serán amortizados en el plazo más breve posible.
  - Los gastos de mejora y acondicionamiento realizados en terrenos e instalaciones cedidas, con vínculo contractual, imputándose a resultados a lo largo de la vida útil de la instalación o del período de cesión, si éste fuera menor.
- d) Se incluirán como gastos a distribuir en varios ejercicios:
- Los derechos de imagen pagados a los jugadores, cuya amortización se realizará a lo largo del contrato y será considerado gasto de personal.
  - Los gastos por contratos de franquicia relacionados con los derechos de participación en competiciones.
- e) Serán considerados ingresos diferidos el importe recibido por la cesión de derechos de retransmisión de partidos, de imagen, etc., por un período superior al ejercicio, imputándose a resultados a lo largo de la vida del contrato de cesión.
- f) El importe neto de la cifra de negocios estará constituido por la suma de los ingresos de abonados y socios más otros ingresos derivados de sus actividades ordinarias como derechos de televisión, explotación de imagen, premios, trofeos, etc., menos

las bonificaciones y otras reducciones practicadas sobre dichos ingresos, y como es lógico, sin incluir IVA.

g) Se establecen normas específicas para el tratamiento del plan de saneamiento del fútbol profesional, dictado al amparo de la Ley del Deporte.

h) Otras consideraciones:

- Aplicando quizás un exceso de prudencia, los gastos de formación de los jugadores serán considerados gastos del ejercicio, no pudiendo activarse.
- La cesión de jugadores a otros clubes se contabilizará como ingresos de explotación, como si se tratara de un alquiler, de igual forma, el club que recibe al jugador lo contabilizará como un gasto.
- En los casos de traspasado de jugadores a otros clubes o ejercicio de cláusulas de rescisión, se contabilizarán como beneficio o pérdida extraordinaria la diferencia entre el valor contable de los derechos sobre los jugadores y el importe recibido.

## **5. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DE ASISTENCIA SANITARIA**

Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria, aprobadas por Orden de 23 de diciembre de 1996.

La adaptación sectorial será obligatoria para las empresas incluidas en el epígrafe *85.1. Actividades sanitarias* de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE):

- Actividades hospitalarias que realizan actividades sobre pacientes internados.
- Actividades médicas consistentes en atenciones externas, bien en el domicilio del paciente, bien en consultorios médicos.
- Actividades odontológicas.
- Otras como servicios de ambulancias, laboratorios de análisis, etc.

En el texto de la adaptación se indica que deberán aplicar las normas de adaptación: hospitales, clínicas, sanatorios, centros de salud, policlínicas, ambulatorios, consultorios, centros de urgencia, clínicas dentales, centros de diagnóstico, centros de rehabilitación, hemodiálisis, etc. Siempre que estas entidades sean empresas de negocio, quedando al margen de esta adaptación los hospitales públicos y las entidades privadas sin ánimo de lucro.

De la estructura y de la adaptación, las modificaciones más relevantes son:

En el cuadro de cuentas, y por consiguiente en las definiciones y relaciones contables, existen numerosas modificaciones para habilitar las cuentas específicas del sector, y en los casos más significativos se han incluido cuentas de cuatro dígitos, por ejemplo:

- En el inmovilizado y en sus amortizaciones, para detallar el uso dado a estos bienes: uso clínico, para fines sociales, administrativo, docente, para uso hostelero, etc.
- En las existencias para distinguir los productos farmacéuticos, el material sanitario de consumo, el instrumental y pequeño utillaje, los productos alimenticios, el vestuario, etc., propios de la actividad clínica.
- Los gastos son detallados profusamente, así, por ejemplo, en los gastos de personal se distingue por categorías laborales: licenciados sanitarios, técnicos sanitarios, auxiliares sanitarios, dirección, no cualificado, etc.
- Los ingresos por prestación de servicios se clasifican sobre la base del régimen en el que se producen: por hospitalización, por urgencias, consultas, etc.; a la vez que distingue entre el tipo de clientes a que van destinados: servicios prestados a particulares, concertados con aseguradoras privadas, con mutuas, con el sistema nacional de salud, etc.

Este desglose tan pormenorizado de gastos e ingresos permitirá realizar un estudio aproximado de rentabilidad por actividades, y ayudará a implantar algún modelo de costes.

En cuanto a las cuentas anuales se recogen tanto los modelos normales como los abreviados, incluyéndose en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias las partidas específicas del sector; en la memoria se introducen las siguientes modificaciones:

- En el apartado *Actividad de la empresa*, se exige información sobre cualquier actividad que no sea clínico-asistencial.
- En el apartado destinado al *Inmovilizado material*, se deberá informar sobre las correcciones de valor ocasionadas por la obsolescencia técnica.
- En el apartado de *Subvenciones, donaciones y legados*, se informará detalladamente sobre los mismos, indicando su procedencia pública o privada. También se informará sobre el cumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.
- En el apartado dedicado a *Otras deudas*, se distinguirán las de la Administración Pública y la Seguridad Social.

En las normas de valoración, destacamos sobre todo la número 20ª que recoge el tratamiento contable que se debe dar las donaciones, legados y subvenciones, tan frecuentes en este tipo de entidades, aunque su tratamiento sea extensible a todas las empresas.

En concreto esta norma de valoración dice que se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrables.

Las subvenciones, donaciones y legados se considerarán *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*, y se imputarán a resultados extraordinarios dependiendo de su finalidad; teniendo en cuenta lo siguiente:

- Si se trata de un inmovilizado, se imputará al resultado del ejercicio según se vaya amortizando.
- Si se trata de existencias, se imputará al resultado del ejercicio cuando se produzca su venta, depreciación o baja en inventario.

- Si se trata de activos financieros o valores negociables, se imputarán al resultado del ejercicio cuando se vendan, deprecien o se den de baja.
- Si se trata de una condonación, asunción o pago de deudas, se imputarán a resultados cuando se produzca tal circunstancia.
- Si se trata de una donación en efectivo se imputarán a resultados: en el momento en que se reciba si no está ligada a una finalidad concreta y si está asociada a una finalidad concreta, en función de tal finalidad.

En ocasiones especiales (cobertura de déficit y asegurar una rentabilidad mínima), deberán ser considerados ingresos ordinarios de la explotación, excepto que la aportación haya sido realizada por socios o entidades del grupo, en cuyo caso se considerará como *Aportaciones de los socios para compensar pérdidas*.

Y por último, y al igual que en otras adaptaciones, el ICAC recomienda a las empresas sanitarias la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes, con lo cual verán enriquecida la información contable externa.

## **6. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL A LAS EMPRESAS DEL SECTOR ELÉCTRICO**

El sector eléctrico por su condición de servicio público esencial ha sido tradicionalmente un sector regulado y su contabilidad se ha regido siempre por normas especiales. Pero la tradicional regulación del sector ha cambiado, en parte, a raíz de la firma, entre el Gobierno y las empresas eléctricas, del Protocolo para el establecimiento de una nueva regulación del Sistema Eléctrico Nacional, iniciándose un proceso de liberalización del sector, que pasa de una situación de regulación a otra de libre competencia. Dicho Protocolo fue desarrollado en la Ley 54/1997 de 27 de noviembre del Sector Eléctrico.

El ámbito de la Ley está comprendido por las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica: generación, transporte, distribución, comercialización, intercambios intracomunitarios e internacionales y gestión económica y técnica del sistema eléctrico. Las novedades más importantes de la Ley del Sector Eléctrico, con implicaciones contables, son las siguientes:

- La gestión técnica y económica del sistema, el transporte y la distribución, mantienen el carácter de actividades reguladas, siendo liberalizadas el resto de actividades.
- La producción de energía eléctrica se desarrollará en régimen de libre competencia, pasando a establecer su retribución en función del mercado.
- La Ley establece que se exigirá información, en las cuentas anuales, sobre las actuaciones de la empresa con incidencia en el medio ambiente.



- Con el fin de garantizar la transparencia de las retribuciones de las distintas actividades destinadas al suministro eléctrico, la Ley establece la separación jurídica entre actividades reguladas y no reguladas en cuanto a su retribución. Hasta que se realice la separación jurídica, se establece una separación contable por actividades.
- La Ley reconoce la existencia de unos costes de transición de un entorno regulado a otro en de libre competencia para las empresas eléctricas que antes tenían su actividad regulada.

En aplicación de esta última disposición de la Ley del Sector Eléctrico, el Ministerio de Industria y Energía (MINER) ha hecho suya la petición del sector, de compensar anticipadamente con algo más de un billón de pesetas los costes del tránsito a la libre competencia, para ello ha introducido una enmienda en la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos de 1999 que actualmente (diciembre de 1998) se tramita en el Senado. La propuesta del MINER ha generado una dura polémica con la Comisión Nacional del Sistema Eléctrico, que se opone al adelanto de las compensaciones y las rebaja sustancialmente.

Son varias las razones que justifican la emisión de normas específicas para el sector eléctrico, e incluso alteración parcial de algunos principios contables<sup>319</sup>: el hecho de tratarse de empresas con alguna de sus

---

<sup>319</sup> Sobre este tema pueden verse:

RIVERO TORRE, P.: *Propuesta sobre el desarrollo de alguno de los principios de contabilidad generalmente aceptados para su aplicación a los sectores eléctricos de economía regulada*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 52, enero-abril 1987.

CAÑIBANO CALVO, L.: *Principios contables básicos para las empresas con regulación económica*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 52, enero-abril 1987.

actividades reguladas y las muy particulares inversiones que se necesitan en este sector, caracterizadas por el elevado volumen de capitales necesarios para realizar las inversiones, la tecnología necesaria, el largo período de construcción de las instalaciones técnicas de energía eléctrica y su larga vida útil. Ambas razones justifican con creces la adaptación del PGC al sector eléctrico.

El sector eléctrico ya contó con una adaptación propia del Plan General de 1973 (Orden de 24 de abril de 1977), que fue muy debatida, al mismo tiempo que pionera en tratar algunos temas novedosos hasta entonces como fue la problemática contable de la moneda extranjera.

La adaptación sectorial del PGC de 1990 a las empresas del sector eléctrico, aprobada por el Real Decreto 437/1998 de 20 de marzo, ha tenido que armonizar los preceptos de la nueva Ley del Sector Eléctrico, con las características propias del sector y con las normas del Plan General de Contabilidad, lo que ha dado como resultado una de las adaptaciones más complejas y polémicas de cuantas se han realizado.

Las Normas de Adaptación del Plan General serán obligatorias para las empresas que realicen las actividades incluidas en el epígrafe correspondiente de la CNAE:

- 40.1. Producción y distribución de energía eléctrica.
- 40.10. Producción y distribución de energía eléctrica.
- 40.101. Producción de energía hidráulica.
- 40.102. Producción de energía térmica.
- 40.103. Producción de energía nuclear.

---

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Algunas consideraciones sobre principios de contabilidad generalmente aceptados y las empresas industriales en declive*, Lecturas sobre principios contables, monografía nº 13 de AECA, Madrid, 1989, pp. 102-104.

40.104. Producción de otra energía eléctrica.

40.105. Distribución de energía eléctrica.

Haciendo un repaso general de la estructura de la adaptación, destacamos:

Los principios contables permanecen inalterados, aunque algunos principios deberían adaptarse a la realidad económica de las empresas reguladas y aplicarse con cierta flexibilidad, así ha sido reconocido por organismos de reconocido prestigio como el FASB en varios de sus pronunciamientos<sup>320</sup>. Ciertos principios tendrían que ampliar su contenido y modificar, por tanto, las normas de valoración que les afectan. Tales principios serían básicamente: precio de adquisición, devengo y correlación de ingresos y gastos<sup>321</sup>; incluso, la aplicación del principio de prudencia resulta demasiado rígida cuando se trata de empresas reguladas, que operan en situación de mayor certeza respecto a sus ingresos futuros. En este sentido se pronuncian Rivero Torre, Cabellos Velasco y Martínez Churiaque cuando afirman que: *Resulta aún más difícil defender una aplicación rígida del principio de prudencia en esta materia cuando se trata de empresas reguladas...al existir un mayor grado de certeza en torno a la corriente futura de ingresos de la empresa, pues ésta es calculada conforme a procedimientos de cálculo objetivos por un organismo regulador externo*<sup>322</sup>. Por tanto, la aplicación flexible de algunos principios es necesaria para dar

---

<sup>320</sup> El FAS nº 71, que aborda la problemática contable de las empresas reguladas, complementado por el 90 y 92, han puesto de manifiesto la conveniencia de adaptar los principios contables a las empresas de precios regulados.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB).

<sup>321</sup> NORVERTO LABORDA, M.C.: *La normalización contable en el sector eléctrico*, Ensayos y Estudios Contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero, ICAC, 1997, p. 603.

<sup>322</sup> RIVERO TORRE, P., CABELLOS VELASCO, M. y MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Operadores de empresas reguladas*, Dudas, ejemplos y soluciones del PGC 4. Manual III, ICAC y Expansión, 1997, p. 103-104.

cabida a algunas normas de valoración aplicables para las empresas del sector eléctrico.

En el cuadro de cuentas, se han habilitado las cuentas necesarias para registrar las operaciones específicas del sector eléctrico y se han eliminado algunas cuentas que estaban previstas en el Plan General y que se consideran necesarias. En las definiciones y relaciones contables se ha dado contenido y se ha explicado el uso de las nuevas cuentas.

Las modificaciones más importantes las encontramos en la cuarta parte sobre las cuentas anuales y en la quinta destinada a las normas de valoración, estas modificaciones, las novedades más representativas son:

1. *Exigencia de información contable segmentada.*

La exigencia de información separada por actividades es una de las novedades más importantes de la adaptación sectorial por ser la primera vez que se aplica en la Unión Europea, a pesar de que esta exigencia ya estaba contemplada en la directiva comunitaria sobre el sector eléctrico, donde se señalaba la obligación de llevar *"cuentas separadas... tal como se exigiría si dichas actividades fueran realizadas por empresas distintas, a fin de evitar las discriminaciones, las subvenciones cruzadas y los falseamientos de la competencia"*<sup>323</sup>. Este mandato de la directiva comunitaria, sería recogido por la Ley 40/94: *"El Gobierno podrá establecer especialidades contables y de publicación de cuentas...de tal forma que se reflejen con nitidez los costes y los ingresos de las actividades eléctricas y las transacciones realizadas entre sociedades*

---

<sup>323</sup> Artículo 14.3 de la Directiva 96/92 de la Unión Europea.

de un mismo grupo<sup>324</sup>. Redacción que se mantuvo en la Ley 54/97 del Sector Eléctrico.

La finalidad de esta desagregación es obtener una mayor transparencia en la información sobre la generación de los costes, permitiendo un mejor control de los mismos, lo que originaría una mayor eficiencia y, al mismo tiempo, permitiría un mejor control de las subvenciones que se conceden a estas empresas<sup>325</sup>.

Las reglas para elaborar la información separada por actividades se detalla en la Norma nº 13 de las *Normas de elaboración de las cuentas anuales* de la adaptación. De forma muy resumida, el contenido de esta norma establece que:

- a) La empresa identificará cada una de las actividades eléctricas que realice de acuerdo a la normativa legal vigente. Si la empresa realiza actividades no eléctricas, deberá añadir un nuevo segmento: "*Otras actividades no eléctricas*", y en el caso de que realizara actividades en el exterior: "*Actividades realizadas en el exterior*".
- b) A cada actividad eléctrica se asignarán los activos, pasivos, ingresos y gastos que le correspondan de forma exclusiva o directa y los comunes a varias actividades, estos últimos se imputarán con criterios racionales, informando de ello en la memoria.

En la memoria se incluyen los modelos de balance por actividades y cuenta de pérdidas y ganancias analítica por actividades, ambas con un desglose de partidas muy elevado.

---

<sup>324</sup> Artículo 20 de la Ley 40/94 de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional.

<sup>325</sup> NORVERTO LABORDA, M.C.: *La normalización contable en el sector eléctrico*, op. cit., p. 609.

2. *Tratamiento contable del combustible nuclear.*

En las Normas de Adaptación del PGC de 1990 al sector eléctrico, contrariamente a lo que se hizo en la adaptación del PGC de 1973, se ha optado por incluir al combustible nuclear dentro del grupo de las existencias como Materias energéticas, imputándose al resultado del ejercicio el consumo del combustible nuclear en función del grado de quemado que haya experimentado en el ejercicio, teniendo en cuenta los Kwh. Producidos con dicho combustible.

Se contempla la posibilidad de incorporar gastos financieros a su coste de producción, en las mismas condiciones que se hizo con las existencias de las empresas inmobiliarias en su adaptación del PGC de 1990.

En la memoria (nota nº 9) se dará información sobre el combustible introducido en el núcleo del reactor, el que esté en condiciones de ser introducido en el mismo y el que esté en curso.

3. *Información medioambiental.*

Desarrollando lo indicado en la Ley 54/1997, en la adaptación sectorial (nota 19 de la memoria) se establece la obligación de detallar las inversiones realizadas con objeto de minimizar el impacto negativo en el medio ambiente y las inversiones realizadas para su protección y mejora.

Dentro del cuadro de cuentas aparecen las cuentas "145. Provisión para actuaciones medioambientales" y "6221. Reparaciones y conservación del medio ambiente" para tal finalidad.

4. *La información referente a las Comunidades de Bienes y las Uniones Temporales de Empresas (UTE).*

Otra novedad es la inclusión en la memoria (nota nº 21) de información referente a las Comunidades de Bienes, a las que equipara a las UTE, a pesar de presumírseles mayor permanencia. Las Comunidades de Bienes son una figura tradicional en el sector eléctrico, mediante la cual empresas diferentes gestionan en común determinados activos eléctricos.

Las empresas eléctricas deberán incorporar a su balance y a su cuenta de pérdidas y ganancias, de forma separada, los saldos correspondientes a las Comunidades de Bienes, indicando su porcentaje de participación.

Respecto a las UTE se exige la misma información ya recogida en las adaptaciones sectoriales de las empresas constructoras e inmobiliarias.

5. *La compensación por paralización de centrales nucleares.*

En la nota 20 de la memoria se debe informar sobre cualquier aspecto relativo a la paralización nuclear. En el caso de que el derecho a compensación, por tal paralización, se cediese terceros se informará sobre las características de tal cesión. En el balance aparecerá información separada sobre los activos afectados por la paralización nuclear.

6. *Y aunque no esté incluido en las normas de valoración, sino en la disposición transitoria única, también resulta novedoso el tratamiento contable de los costes de transición a la competencia.*

La mencionada disposición transitoria única del Real Decreto 437/1998, regula los efectos contables que se derivan de la retribución fija por tránsito a la competencia reconocida en la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico y los costes de transición que surgen como consecuencia de pasar de un sistema regulado en que los costes incurridos se recuperaban vía tarifas, a otro sistema en competencia en que alguno de estos costes no se recuperarán por el mercado. El discutible tratamiento contable dado en esta disposición no es el que proponía el ICAC<sup>326</sup>.

La interpretación dada en la disposición transitoria única respecto a la retribución fija, es que se trata de una compensación por el cese de un derecho, que se asignará a las empresas y no a los activos afectados. La disposición establece como debe calcularse su importe<sup>327</sup>. Esta retribución se reconocerá como ingreso en el ejercicio en que se devenga su derecho a percibirlo, formando parte del importe neto de la cifra de negocios.

En cuanto a los costes relacionados con la transición a la competencia y no recuperables por los ingresos de la retribución fija, la disposición transitoria única establece la posibilidad de eliminarlos directamente contra reservas voluntarias, de la siguiente forma:

- a) Se podrán sanear contra reservas voluntarias la parte de las instalaciones, de las periodificaciones propias del sector y de las

---

<sup>326</sup> Puede verse: MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Liberalización de mercados: Contabilidad y empresas eléctricas*. Revista Partida Doble nº 91, Madrid, 1998, p. 53.

<sup>327</sup> Ya hemos comentado como en estos días (diciembre de 1998) el Ministerio de Industria y Energía ha hecho suya la petición del sector, de compensar anticipadamente con algo más de un billón de pesetas los costes del tránsito a la libre competencia, para lo que ha introducido una enmienda en la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos de 1999 que actualmente se tramita en el Senado.



diferencias de cambio en moneda extranjera no cubiertas con la retribución fija, para ello, el saldo de dichos activos no cubiertos con la retribución fija se recogerá en una partida destinada a tal fin y denominada "Gastos diferidos por tránsito a la competencia", que se imputará al resultado de explotación a medida que se reciban los ingresos de la retribución fija.

b) También se podrán sanear contra reservas voluntarias, por la parte no cubierta por los ingresos de la retribución fija, los gastos correspondientes a los planes de reestructuración a incurrir en ejercicios futuros, para ello se dotará una "Provisión para riesgos y gastos".

Por otra parte la adaptación mantiene, en líneas generales, el tratamiento específico de la activación de las cargas financieras<sup>328</sup>, que ya estuvo presente en la adaptación sectorial de 1977.

Otro tema tradicional en las empresas eléctricas, que también fue tratado en la adaptación sectorial de 1977, es el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera<sup>329</sup>, tema que queda incorporado en la presente adaptación sectorial de 1998 en la disposición adicional segunda referente a la aplicación de la Orden de 12 de marzo de 1993.

La adaptación también incorpora la disposición adicional primera, referida a la necesaria homogeneidad de la información a incluir en las cuentas anuales consolidadas cuando se integran en las mismas empresas eléctricas y

---

<sup>328</sup> Sobre este tema, puede verse: RIVERO TORRE, P.: *Las empresas reguladas: tratamiento contable de sus características específicas*, Estudios de Contabilidad y Auditoría en homenaje a Carlos Cubillo, ICAC, 1997, pp. 629-631.

<sup>329</sup> *Ibidem*, pp. 631-633.

una disposición transitoria única sobre el tratamiento contable de la retribución fija por transición a la competencia que hemos comentado.

En cuanto a los temas más controvertidos y polémicos de la adaptación, destacamos:

1. *El tratamiento contable de los costes relacionados con la transición a la competencia y no recuperables por los ingresos de la retribución fija.*

Para los representantes del sector eléctrico las Normas de Adaptación del P.G.C. han ido más allá de los preceptos de la propia Ley, porque ha puesto limitaciones a la posibilidad de sanear contra reservas voluntarias los costes de los planes de reestructuración que las empresas han acometido para adaptarse a un mercado en competencia, reconocidas en la Ley 66/97<sup>330</sup>, al entender que estas limitaciones impedirán a algunas empresas eléctricas iniciar la etapa de desregulación con unos balances saneados que faciliten el tránsito a la libre competencia<sup>331</sup>.

Sin embargo, esta afirmación no es del todo cierta, pues en la disposición transitoria única del Real Decreto por el que se aprueban las Normas de Adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico se admite la posibilidad de llevar contra reservas voluntarias tanto pérdidas (parte de las instalaciones, de las periodificaciones y de las diferencias negativas de cambio) como los gastos futuros a los

---

<sup>330</sup> La disposición adicional 45ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció la posibilidad de que a través de un régimen transitorio específico se puedan imputar a reservas voluntarias la parte de los costes de transición del sector eléctrico que no se recuperarán a través de la retribución fija por tránsito a la competencia.

<sup>331</sup> ASENSIO COLINO, B.: *Adaptación del P.G.C. a las empresas del sector eléctrico: el punto de vista del sector eléctrico*. Revista Partida Doble, nº 91, Madrid, 1998, pp. 60-65.

que denomina "*gastos correspondientes a planes de reestructuración a incurrir en ejercicios futuros*", para lo cual tendría que dotar una provisión para riesgos y gastos, esta posibilidad no es aceptable desde el punto de vista técnico, pues como afirma Martínez Churiaque<sup>332</sup> el ajuste contra reservas de las pérdidas y gastos no recuperables por los ingresos de la retribución fija, permitido al sector eléctrico, no respeta ni las normas contables españolas, ni las internacionales, por más que sea legal, y supone una vuelta al pasado.

Con la desaparición de las *previsiones*, el PGC de 1990 eliminó la posibilidad de retener beneficios con destino específico a la cobertura de gastos, por otra parte, la norma de valoración nº 21 del PGC, no contempla la posibilidad de ajustar las reservas por la pérdida de información que supondría, sino que dice que cuando se produzca un cambio de criterio contable, los efectos acumulados de tal cambio se incluirán en la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte de los resultados extraordinarios. Por su parte AECA<sup>333</sup> y las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>334</sup>, distinguen si los cambios en los métodos y prácticas contables han sido impuestos por un organismo regulador, o ha sido una decisión voluntaria de la empresa; en el primer caso el efecto acumulado del cambio sí se podrá llevar contra beneficios retenidos o reservas voluntarias, pero en el segundo, que es el caso que tratamos, deberá

---

<sup>332</sup> MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Liberalización de mercados...*, op. cit., p. 56-57.

<sup>333</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Documento nº 10 sobre Recursos Propios*, serie Principios Contables, Madrid, 1998, pp. 57-58.

<sup>334</sup> INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): NIC Nº 8, op. cit. pfs. nº 49 a 57.

“pasar” por la cuenta de pérdidas y ganancias, como una partida extraordinaria, para poder ser sometida al control de los propietarios.

2. *La información contable separada por actividades eléctricas.*

La separación contable entre activos, pasivos, ingresos y gastos por actividades también ha sido cuestionada por el sector, alegando que lo dispuesto en la norma nº 13 de la adaptación sectorial supone una interpretación extensiva de lo dispuesto en la Ley 54/1997, que en ningún caso hace referencia a la contabilidad de grupos de sociedades, ni define un grado de información tan amplio, opinando que tales exigencias sobrepasan con creces la normativa comunitaria e internacional, y obligar a las empresas eléctricas españolas a facilitar una información tan detallada antes de que lo hagan sus competidoras europeas, podría resultar muy comprometido<sup>335</sup>.

Tampoco Rivero Torre se muestra muy de acuerdo con la presentación de información financiera desagregada, poniendo en duda que una información basada en la organización interna de la empresa pueda ser útil a los accionistas, inversores y otros usuarios externos; sin olvidar que los ámbitos de la Contabilidad Financiera para terceros y de la Contabilidad Analítica son ámbitos diferentes, en los que se proporciona una “imagen fiel” de la realidad económica de la empresa que puede ser divergente. Y por otro lado también deben tenerse presentes los inconvenientes que pueden plantearse a la hora de enfrentar los criterios de *transparencia* y con los de *confidencialidad* que exigen los mercados con mayor o menor grado de competencia.<sup>336</sup>

---

<sup>335</sup> Puede verse: ASENSIO COLINO, B.: *Adaptación del P.G.C. a las empresas...*, op. cit., p. 64.

<sup>336</sup> RIVERO TORRE, P.: *Las empresas reguladas...*, op. cit., p. 637.

### 3. *El tratamiento contable del combustible nuclear.*

El tratamiento dado por la adaptación sectorial a este combustible es de existencias, imputándose a resultados su consumo; pues bien, en opinión del sector hubiera sido más correcto incluirlo dentro del inmovilizado, como se venía haciendo antes, imputándose a resultados a través de la amortización. Particularmente creemos que teniendo en cuenta la naturaleza de los consumos, e independientemente de su período de almacenamiento, deben ser considerados como existencias, tal como propone la adaptación sectorial, siendo además coherente con otras adaptaciones realizadas, como es el caso de las empresas constructoras, respecto a existencias cuya permanencia en la empresa sobrepasaba el ejercicio económico y con las posiciones más modernas de los organismos internacionales.

A estas críticas sobre temas concretos, habría que añadir otras más generales dirigidas a toda la regulación contable del sector eléctrico, algunas muy duras, como la realizada por Martín Bueno<sup>337</sup>, quien acusa a la los regulación contable de haberse plegado a los intereses de las empresas eléctricas, que buscan dar una imagen de solvencia y rentabilidad que no siempre se corresponden con la realidad, contado para ello con el apoyo teórico de la doctrina contable española, o la realizada ya hace unos años por Antolínez Colet<sup>338</sup> quien afirma que se ha realizado una regulación contable a la medida del sector eléctrico que ha permitido a las empresas

---

<sup>337</sup> Puede verse: MARTÍN BUENO, J.M.: *Los efectos económicos de las normas contables en el sector eléctrico*, Partida Doble nº 91, Madrid, 1998, pp. 66-81.

<sup>338</sup> ANTOLÍNEZ COLET, S.: *Aspectos contables antes y después del Marco Legal Estable*, en el Sector Eléctrico Español en la Europa de 1993. Colegio de Economistas, Madrid, 1991, pp. 255-263.

eléctricas utilizar prácticas *poco ortodoxas* que les llevan a *construir la cuenta de resultados al revés*.

El hecho de que existan críticas tan opuestas, quizás demuestre que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector ha optado por el equilibrio entre las necesidades informativas de los usuarios y los efectos económicos de estas normas para las empresas eléctricas.

## **7. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

La disposición adicional octava de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, estableció que el Gobierno aprobaría una adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades no lucrativas; por tanto, la elaboración de esta adaptación del PGC obedece al mandato de la mencionada disposición adicional octava.

Las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria fueron aprobadas por Real Decreto 776/1998 de 30 de abril.

Esta adaptación será aplicable con carácter general a las entidades privadas que no tiene como finalidad la obtención de beneficios, si bien la obligatoriedad la establecerán las disposiciones legales que en su caso se dicten. Concretamente, el presente Real Decreto establece la obligatoriedad a todas las fundaciones de competencia estatal, según se desprende del artículo 23 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública al establecerse la obligación de rendir cuentas en el artículo 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, que regula las asociaciones, en la nueva redacción dada por la disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994, sin perjuicio de lo que puedan establecer otras disposiciones respecto a la obligatoriedad a distintas entidades sin fines lucrativos.

Especialmente destacable en esta adaptación, es la exigencia de información presupuestaria dentro de la memoria, por lo que el Real Decreto también aprueba los modelos de presupuesto y sus normas de elaboración, con objeto de normalizar la información que sobre la liquidación del mismo

deben suministrar las entidades obligadas a realizar un presupuesto de sus actividades.

La información presupuestaria será obligatoria para las fundaciones de competencia estatal de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de la Ley 30/1994, y para las asociaciones de utilidad pública según lo indicado en el artículo 6 de la Ley 191/1964.

Una característica de las entidades no lucrativas, que complica su gestión, es la posibilidad de realizar de forma simultánea múltiples actividades, compatibilizando sus actividades propias con otras de tipo industrial y mercantil, por lo que, además de cumplir con las normas de esta adaptación sectorial, deberán ajustar su contabilidad a lo previsto en el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias. Es por lo que el mencionado artículo 23 de la Ley 30/1994, en su apartado 6, remite al Código de Comercio, permitiendo completar las obligaciones contables de las fundaciones, incluyendo una disposición adicional en la que se recoge la obligación de las fundaciones de formular las cuentas anuales consolidadas cuando realicen directamente actividades mercantiles y posean participaciones en otras empresas, tal como se recoge en el artículo 42 del Código de Comercio. Esta circunstancia convierte a las entidades no lucrativas en instituciones híbridas que combinan rasgos de los organismos públicos y de las empresas de negocios<sup>339</sup>.

También se incluye en las disposiciones adicionales una relativa al inventario a que se refiere el artículo 23 de la Ley 30/1994, regulándose el

---

<sup>339</sup> A este respecto puede verse:

WEISBROD, B.A.: *The Nonprofit Economy*, Harvard University Press, 1991, p. 2 y FULLANA BELDA, C.: *Algunas consideraciones sobre las diferencias entre la contabilidad de las empresas lucrativas y la de las entidades privadas sin ánimo de lucro: Una especial referencia al modelo contable para las fundaciones en España*, Ensayos y Estudios Contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero, ICAC, 1997, pp. 305-321.



contenido de este documento, y otra sobre el régimen contable de las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, aspecto este último que debe considerarse teniendo en cuenta las normas contables aplicables a este sector de actividad.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán obligatorias para los ejercicios que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 1998, mientras que las normas presupuestarias lo serán para los presupuestos referidos a los ejercicios iniciados tras dicha fecha.

Con la aprobación de esta adaptación se viene a satisfacer la necesidad de normalizar la contabilidad de unas entidades que, al menos de forma oficial, no habían contado hasta el momento con un modelo contable normalizado y adaptado a las actividades que desarrollan<sup>340</sup>. Aunque, tal como afirman Vela Pastor y Vela Bargues<sup>341</sup>, sí se pueden rastrear antecedentes parciales, entre los que citan como más inmediatos la Orden de 23 de junio de 1986, sobre la contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia benéfico-asistenciales sometidas a protectorado, y los modelos de rendición de cuentas que se derivan de la información exigida por el protectorado catalán. Por lo que puede afirmarse, que esta norma extiende al sector privado no lucrativo los planteamientos

---

<sup>340</sup>El hecho de no haber contado con normas oficiales, no quiere decir que el tema de la contabilidad de estas entidades no haya sido estudiado abundantemente, por citar sólo algún ejemplo notable, pueden verse:

SÁNCHEZ ARROYO, G.: *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*, ICAC, 1990 y VELA BARGUES, J.M.: *Algunas reflexiones en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro: Una especial referencia a la problemática contable de las fundaciones*, Revista Técnica Contable, febrero 1995, pp. 91-106.

<sup>341</sup>VELA PASTOR, M. y VELA BARGUES, J.M.: *La adaptación del Plan General de Contabilidad a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro*, Estudios de Contabilidad y Auditoría en homenaje a Carlos Cubillo Valverde, ICAC, 1997, p. 616.

contables, con las necesarias particularidades, que el Plan General de Contabilidad aplica a las empresas de negocio.

En el caso particular de las fundaciones, la información contable que suministraban estaba totalmente sesgada hacia unos únicos usuarios: el protectorado, ignorando al resto de los usuarios; y a pesar de la proliferación e importancia creciente que este tipo de entidades estaban adquiriendo en los últimos años y de la trascendencia social de sus actividades, no contaban con unos instrumentos eficaces y transparentes de gestión.

Las normas de adaptación aprobadas se estructuran, al igual que el Plan General de Contabilidad, en cinco partes, precedidas de una introducción donde se explican las principales características de la actividad de las entidades sin fines lucrativos, la justificación de la adaptación y las principales modificaciones introducidas.

La primera parte, principios contables, no se ha visto modificada respecto al Plan General de Contabilidad, a pesar de las particularidades de este tipo de entidades, habiendo sido este aspecto cuestionado por algunos autores, que opinan que unos principios contables pensados para empresas de negocio no son de aplicación a las entidades que no tienen como objetivo la obtención de beneficios; pero los responsables de la elaboración de la adaptación, no han considerado motivo suficiente este hecho como para modificar los principios contables, y más teniendo en cuenta que la legislación actual les permite realizar actividades que le reporten beneficios. Como excepción, se permite a las entidades que presenten cuentas abreviadas, informar sobre la liquidación del presupuesto siguiendo un principio de caja.

La aplicación a las entidades no lucrativas de algunos principios contables, sobre todo el del devengo y el de correlación de ingresos y gastos

plantea serios problemas. Un ejemplo de los problemas que la aplicación del principio acarrea, lo tenemos en el caso de una ayuda otorgada por una entidad no lucrativa, para financiar proyectos plurianuales, es difícil determinar cuando se devenga. La solución dada por la norma de valoración 18ª es que el devengo se produzca cuando se apruebe la concesión, solución que puede provocar graves desequilibrios patrimoniales, teniendo en cuenta que estas entidades no disponen de la totalidad de la financiación cuando se aprueba el proyecto.

También es problemática la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, dado que en estas entidades muchos gastos se producen sin contraprestación y los gastos no son necesarios para obtener los ingresos, sino que en muchas ocasiones los ingresos son necesarios para seguir teniendo gastos<sup>342</sup>.

Con relación al cuadro de cuentas, están previstos los subgrupos, cuentas y cuentas desglosadas, necesarios para contabilizar las actividades propias de estas entidades y para contabilizar las operaciones mercantiles. Las definiciones y relaciones contables dan contenido y claridad a las cuentas incorporadas. Entre las novedades destacamos:

- En el grupo 1 las cuentas 100. *Dotación fundacional* y 145. *Provisión para reparaciones y conservación de bienes del patrimonio histórico* y la sustitución de la cuenta 129. *Pérdidas y Ganancias por Excedente del ejercicio*, más adecuada al significado que el resultado tiene para estas entidades.

---

<sup>342</sup> Puede verse: FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M.: *El dilema de los principios contables para las organizaciones que no son negocio*, Actualidad Financiera nº 41, 1987.

- En el grupo 2 el subgrupo 23. *Bienes del patrimonio histórico*, no sujeto a amortización, aunque sí a posibles depreciaciones de carácter reversible.
- En el grupo 4 destacan el subgrupo 49. *Provisiones por operaciones de la actividad* y el nuevo contenido de los subgrupos 41. *Beneficiarios y acreedores varios* y 44. *Usuarios y deudores varios*.
- El grupo 6 clasifica los gastos por naturaleza, aunque de cara al presupuesto que debe realizarse, quizás sería más conveniente una clasificación funcional.  
En este grupo lo más novedoso es el subgrupo 65. *Ayudas económicas de la entidad y otros gastos de gestión*, destinado a recoger los gastos de las actividades de interés general para estas entidades.
- En el grupo 7 se producen modificaciones significativas, habilitándose el subgrupo 72. *Ingresos propios de la entidad*, para recoger los ingresos por subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad no lucrativa, manteniéndose el subgrupo 74. *Subvenciones a la explotación* para las relacionadas con la actividad mercantil.

En las cuentas anuales se producen modificaciones relevantes, entre las que destacamos:

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias conservan, en líneas generales la estructura del PGC, diferenciando entre modelos normales abreviados, de acuerdo a los parámetros establecidos en la Ley 30/1994 para auditar a las fundaciones (cifra del patrimonio, volumen anual de

ingresos y número medio de empleados) aunque el concepto de patrimonio utilizado por dicha Ley es distinto al contable. En estos documentos no se produce la desagregación por actividades que luego se exigen en la memoria, por lo que su inclusión no supondría trabajo adicional. La separación por actividades, sobre todo en la cuenta de resultados, sería especialmente útil para la realización del *estado de liquidación del presupuesto*.

La simplicidad de los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias, traslada todo el interés informativo hacia la memoria y la *información presupuestaria*.

Las modificaciones realmente importantes se encuentran en la memoria, donde se ha tenido en consideración las exigencias del artículo 23 de la Ley 30/1994 para las fundaciones y del artículo 5 del Real Decreto 1786/1996 para las asociaciones de interés público. En cumplimiento de estas disposiciones legales, la memoria diferencia entre la información relativa a la gestión económica y a las actividades fundacionales. Aparte de esta diferenciación genérica, destacamos la exigencia en la memoria de:

- a) Información relativa a los bienes del Patrimonio Histórico.
- b) Información que permita diferenciar entre la parte del inmovilizado, existencias, ingresos y gastos afectos a la actividad no lucrativa, y la parte relacionada con la actividad mercantil, y por tanto, el resultado obtenido en cada actividad, para lo que se hace imprescindible el desglose de cuentas previsto en el cuadro de cuentas.
- c) Destaca sobre todo la obligación de presentar información relativa a la liquidación del presupuesto, en cumplimiento de lo indicado

en el artículo 23.4 de la Ley 30/1994 sobre la obligación de presentar al protectorado dicha liquidación junto con las cuentas previstas por el artículo 23.1 de dicha Ley. Subrayamos que en esta adaptación, el presupuesto forma parte de la memoria, a diferencia de las entidades públicas no lucrativas, en que es una cuenta anual.

Para la elaboración y liquidación del presupuesto, las entidades no lucrativas expresan sus ingresos y gastos en términos de derechos y obligaciones a devengar, aplicándose por tanto los principios del devengo y registro.

El *Estado de liquidación del presupuesto* permite determinar, a partir del saldo de la cuenta de resultados y tras los ajustes indicados en el mismo, el déficit o superávit presupuestario, así como la capacidad o necesidad de endeudamiento<sup>343</sup>.

El presupuesto deberán realizarse teniendo en cuenta los criterios, normas y modelos previstos en las *Normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos*, que aunque no forman parte de las normas de adaptación propiamente dicha, están recogidas en el mismo Real Decreto. Estas normas han sido criticadas por la Confederación Española de Fundaciones, tachándolas de excesivamente complejas, de difícil aplicación prácticas y costosas para los escasos medios con que cuentan las fundaciones<sup>344</sup>.

---

<sup>343</sup> Véase: VELA BARGUES, J.M.: *Adaptación del Plan General de Contabilidad a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro*, boletín de AECA nº 39, octubre 95 – enero 96, pp. 41-44.

<sup>344</sup> CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Curso práctico de obligaciones contables y fiscales de una fundación*, Mayo 1997.

Y por último en las normas de valoración lo más destacable es lo siguiente:

- a) Inclusión de criterios de valoración específicos para los bienes del Patrimonio Histórico, estableciendo que, con carácter general, se valorarán por su precio de adquisición, y en el caso de ser recibidos a título gratuito, por los gastos en que se incurra hasta su incorporación al patrimonio de la entidad, estos bienes estarán sujetos a posibles depreciaciones reversibles, pero no se amortizarán<sup>345</sup>.

Esta norma puede ser incompatible con la imagen fiel, pues se puede dar el caso de que bienes de un gran valor patrimonial estén contabilizados por un valor mínimo.

- b) Tratamiento diferenciado entre las subvenciones, donaciones y legados en función de la actividad (propia o mercantil). Las subvenciones, donaciones y legados concedidos sin asignación a una finalidad concreta, se considerarán ingresos del ejercicio en que se conceden, como ingresos a de explotación si están relacionados con la actividad propia, o ingresos extraordinarios si lo están con la actividad mercantil, salvo que sean concedidos para asegurar una rentabilidad mínima o cubrir el déficit de explotación de la actividad mercantil, en cuyo caso se considerarán como subvenciones a la explotación.

---

<sup>345</sup> Sobre el tema de amortización de las obras de arte y bienes del patrimonio histórico, puede verse: GARCÍA ARTHUS, E.: *El problema de la depreciación en las fundaciones*, Revista Partida Doble nº 59, septiembre 1995, pp. 28-33.

## **8. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS SOCIEDADES CONCESIONARIAS DE AUTOPISTAS, TÚNELES, PUENTES Y OTRAS VÍAS DE PEAJE<sup>346</sup>.**

Las empresas concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje constituyen actualmente un importante sector de la economía española, como lo demuestra su presencia en los mercados bursátiles. Estas sociedades tienen unas características y están sometidas a unas condiciones específicas que no se dan en otras empresas, y que podríamos resumir en:

- Realizan sus actividades a través de una concesión otorgada por la administración para construir, mantener y explotar la autopista, túnel, puente u otra vía de peaje.
- Por tratarse de un servicio público, la empresa concesionaria debe realizar unas inversiones obligatorias, que por otra parte son muy cuantiosas.
- Las inversiones realizadas deberán revertir al Estado, u otro organismo de la Administración, al terminar la concesión.
- Son empresas reguladas, lo que supone que las tarifas del peaje son aprobadas por una autoridad administrativa.

Todas estas circunstancias justifican la existencia de una normativa contable específica para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, y son las que han originado la mayor parte de las modificaciones en las normas de valoración de la adaptación del Plan General de Contabilidad a este sector.

---

<sup>346</sup> Puede verse: VACAS GUERRERO, C.: *Comentario a la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Concesionarias de Autopistas*. Revista Técnica Contable nº 602, febrero de 1999, pp. 121-128.



Como síntesis de las características diferenciales del sector, con proyección contable, quizás la nota más destacable sea, lo que en el propio texto de la adaptación sectorial denomina *disociación temporal entre costes financieros e ingresos de explotación*, en efecto, para la realización de una autopista, túnel, puente u otras vías de peaje, se necesita un elevado volumen de recursos financieros, obtenidos muchas veces mediante la emisión de deuda en el mercado financiero, cuya carga financiera se irá devengando y decreciendo a lo largo del período de construcción y explotación; mientras que los ingresos procedentes de las tarifas de peaje no se producirán hasta el momento en que toda la obra o algún tramo de la autopista esté terminado, siendo razonable que los ingresos se incrementen con el paso de los años. Por tanto, los costes financieros derivados de las inversiones iniciales no podrán ser recuperados con los ingresos de explotación de los primeros ejercicios, por lo que se hace necesaria su capitalización.

El sector de autopistas de peaje, ya contó con una adaptación sectorial del Plan de 1973 ( O.M. de 30 de abril de 1977), donde se planteó por vez primera toda la problemática específica del sector: estructura de las inversiones, fondo de reversión, carga financiera diferida, plusvalías por revalorización de activos, financiación avalada por el Estado y el tratamiento contable de la distribución de los costes financieros durante el período en que simultáneamente se está construyendo y existen tramos en explotación; problemas que han vuelto a plantearse en la adaptación del Plan de 1990.

En la redacción de las actuales normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 (Orden de 10 de diciembre de 1998) se ha tenido en cuenta la normativa legal específica existente para este tipo de sociedades, concretamente la Ley 8/1972, de 10 de mayo, que define el régimen jurídico básico de las concesiones administrativas de autopistas, y su desarrollo contenido en el Decreto 215/1973, de 25 de enero, que aprobó

el pliego de cláusulas generales para la construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión.

Las normas de adaptación aprobadas serán obligatoria para todas las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, que realicen sus actividades de acuerdo a la normativa legal vigente, y para los ejercicios que se inicien a partir del 31 de diciembre de 1998.

La actividad de estas sociedades se encuadra en la letra I, "Transportes, almacenamiento y comunicación", formando parte del epígrafe 63.2. "Otras actividades anexas a los transportes" de la CNAE.

Cuando estas sociedades realicen simultáneamente otras actividades, por ejemplo, la explotación comercial y hostelera de las áreas de servicio, aplicarán las normas de valoración correspondientes a cada actividad, y en las cuentas anuales deberán aparecer las partidas correspondientes a cada una de las actividades realizadas; así se establece en la disposición adicional única de la Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las presentes normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

Las normas de adaptación se estructuran, al igual que el Plan General de Contabilidad y las restantes adaptaciones aprobadas, en cinco partes, precedidas de una introducción donde se explican las principales características de la actividad de estas empresas, se justifica la adaptación y se resumen las principales modificaciones introducidas. Y también, siguiendo el modelo general, no son obligatorias las partes segunda y tercera.

La primera parte, principios contables, no se ha visto modificada respecto al Plan General de Contabilidad, aunque tal y como sucedía en las normas de adaptación del sector eléctrico, y por tratarse de empresas reguladas, algunos principios deberían adaptarse a la realidad económica de las empresas reguladas, y así ha sido reconocido por organismos de reconocido prestigio como el FASB en varios de sus pronunciamientos. Principios como el del precio de adquisición, devengo y correlación de ingresos y gastos deberían ampliar su contenido, incluso, la aplicación del principio de prudencia resulta demasiado rígida cuando se trata de empresas reguladas, que operan en situación de mayor certeza respecto a sus ingresos futuros. La aplicación flexible de estos principios necesaria para que algunas normas de valoración aplicables para las autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, tengan cabida en ellos.

En el cuadro de cuentas se han previsto los subgrupos, cuentas y desglose de algunas de ellas, necesarios para contabilizar las actividades propias del sector. Y en las definiciones y relaciones contables se ha dado contenido y claridad a las cuentas incorporadas, cambiando la definición y movimiento de algunas cuentas, siendo lo más destacable:

- En el grupo 1 se han introducido cambios en las definiciones de la mayoría de los subgrupos, en aplicación de la normativa específica aplicable a estas sociedades (Ley 8/1972, de 10 de mayo y Decreto 215/1973, de 25 de enero).

La cuenta 144. *Fondo de reversión*, se desglosará para realizar el seguimiento individualizado de cada concesión, ajustándose así a las citadas disposiciones legales y a las normas de valoración.

Y dada la importancia que la financiación ajena tiene en este sector, en los subgrupos 15, 16 y 17 se incorporan cuentas

específicas para diferenciar la financiación recibida del exterior, del interior, la que está avalada por el Estado o la que no lo está.

- El grupo 2 incorpora como novedad la cuenta 225. *Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje*, que pone de manifiesto la inversión revertible al Estado, que se desglosará por tipos de inversión y por tramos en el caso de las autopistas para facilitar su gestión durante el período de explotación.

Destaca también el subgrupo 23. *Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción, y otros inmovilizados materiales en curso*, en cuyas cuentas se detalla el volumen de inversión realizada en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, permitiendo realizar un seguimiento individualizado de los componentes de los costes correspondientes a cada uno de los conceptos incluidos, con especial referencia a los gastos financieros activados. Cumpliendo así la normativa recogida en el pliego de cláusulas generales para la construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión (Decreto 215/1973).

También en el grupo 2 se incluyen dos nuevas cuentas en el subgrupo 27: la 275. *Gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje* y la 276. *Diferencias negativas en moneda extranjera por operaciones reguladas*, para recoger lo establecido en las normas de valoración.

- Ni el grupo 3 ni el 4 tienen novedades dignas de mención, y en el grupo 5 se realiza un desglose paralelo al grupo 1 en lo relacionado con la financiación ajena.

- En el grupo 6, destacamos como cuenta nueva la 660. *Gastos por avales y otras garantías*, y por su importancia en estas sociedades, la 690. *Dotación al fondo de reversión*.
- Y por último, en el grupo 7, desaparece el subgrupo 71 puesto que carece de interés en estas empresas de servicios, y destacan las modificaciones introducidas en el subgrupo 73 para recoger los trabajos realizados para el inmovilizado material e inmaterial en curso, que debe ser desglosado en cuentas de cuatro o más dígitos con el fin de proporcionar la información necesaria sobre los trabajos realizados en la inversión de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

En la cuarta parte se recogen los modelos normal y abreviado, si bien, dada la elevada dimensión de estas empresas es rara la utilización de los modelos abreviados, salvo en su etapa inicial de construcción. En esta adaptación se modifican, con carácter general, los límites para presentar cuentas abreviadas, modificación que no sólo supone una elevación de las cifras, sino que también añade información a la memoria abreviada sobre las inversiones en empresas vinculadas.

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias conservan en líneas generales la estructura del PGC, destacando en el primero, la incorporación de dos epígrafes dentro de "Inmovilizaciones materiales" para recoger las inversiones en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje así como las inversiones en curso en estos activos. También se desglosa el apartado destinado a "Gastos por intereses diferidos" para incorporar un detalle de los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, y para las diferencias negativas de cambio.

Entre las cuentas anuales es la memoria la que más modificaciones han tenido, solicitando información sobre:

- a) La duración de la concesión.
- b) Las características de la explotación.
- c) Los distintos tramos de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, indicando si están en explotación o en construcción, detallando los conceptos incorporados a cada uno de ellos.
- d) Los gastos financieros diferidos en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, indicando el criterio seguido para su contabilización e imputación a resultados.
- e) Las diferencias negativas de cambio, indicando el criterio seguido para su contabilización e imputación a resultados, con información específica sobre las operaciones reguladas.
- f) Se facilitará información sobre todas las circunstancias que afecten a la reversión de los activos y al fondo de reversión, indicando el criterio seguida para el cálculo de la dotación anual al mismo.
- g) Información sobre los avales y cualquier otra garantía referente a la financiación exterior e interior de la empresa.
- h) Y también se solicita información sobre el medio ambiente, tal como ya se regulara en las normas de adaptación del sector eléctrico.

La quinta parte dedicada a las normas de valoración, incorpora los criterios obligatorios de valoración y contabilización de las operaciones y hechos económicos realizados por estas sociedades, es la que más modificaciones han experimentado. Entre las modificaciones introducidas destacamos:

1. La norma de valoración referente a los gastos por intereses diferidos en financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (norma 7ª, apartado 3) es quizás la novedad más importante de esta adaptación sectorial, por tratarse de un problema casi exclusivo de estas sociedades.

La norma establece lo siguiente:

- a) Como criterio general los gastos financieros correspondientes a la financiación de la autopista, puente y otras vías de peaje, se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen a partir del momento en que cada tramo de la autopista, túnel, puente u otras vías de peaje, entren en funcionamiento.
- b) Como excepción al criterio anterior, si existe evidencia razonable de que dichos gastos se van a recuperar en las tarifas de ejercicios futuros, se considerarán como gastos financieros a distribuir en varios ejercicios.
- c) Se entenderá que existe evidencia razonable cuando:
  - Estén contemplados en el Plan Económico Financiero, que necesariamente deben presentar ante el Ministerio de Industria estas sociedades.

- Tales gastos formen parte del coste a efecto de la determinación de la tarifa del peaje.
- Sea evidente la intención del regulador de permitir la recuperación de los gastos activados a través de los ingresos futuros.

Para la aplicación práctica del criterio anterior, la norma de valoración establece un mecanismo basado en las previsiones del Plan Económico Financiero y en el respeto al principio de correlación de ingresos y gastos, que es el siguiente:

1º. Se determinan los ingresos totales por peaje previstos en el período concesional y los correspondientes a cada ejercicio.

2º. Se determinan el total de los gastos financieros previstos para el período concesional y los correspondientes a cada período.

3º. Se calcula el porcentaje que representan los ingresos previstos del ejercicio respecto a los ingresos totales previstos. Dicho porcentaje se aplicará a los gastos financieros totales previstos, el importe obtenido serán los gastos a imputar al ejercicio.

No obstante, si el importe de los ingresos reales obtenidos en un ejercicio fueran superiores a los previstos, el porcentaje se determinaría en función de los ingresos reales.

4º. Para cada ejercicio, la diferencia entre los gastos financieros previstos y el importe a imputar como gasto del



ejercicio, se activará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

A partir del ejercicio en que la diferencia anterior sea negativa, se imputará a resultado del ejercicio, por el importe que resulte.

5º. Si los gastos financieros reales del ejercicio difieren de los previstos, la diferencia se tratará como mayor o menor importe del gasto financiero a imputar al ejercicio.

Si durante el período de concesión el Plan Económico Financiero fuera cambiado, esta circunstancia no implicaría ajustar los gastos financieros ya imputados a los ejercicios anteriores, pero sí habría que modificar los cálculos, siguiendo el procedimiento descrito, para los ejercicios siguientes.

El criterio establecido en esta norma de valoración, está en consonancia con la norma internacional de contabilidad referente al tratamiento de los gastos financieros diferidos en las empresas de precios regulados, pero no por eso deja de ser cuestionado, así Rojo Ramírez<sup>347</sup> opina que la aplicación de esta norma deberá ser excepcional o al menos subsidiaria, y que el criterio general será el establecido en las Normas de Valoración del PGC (Norma 2ª) y en la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC, es decir, se podrán incorporar los gastos financieros al inmovilizado hasta su puesta en funcionamiento y a partir de ese momento, se considerarán gasto de ejercicio.

---

<sup>347</sup> ROJO RAMÍREZ, A.: *Comentario al borrador del PGCE para autopistas de peaje*, Revista Partida Doble nº 73, diciembre 1996, p. 82.

Siguiendo al mismo autor, nos encontramos que la aplicación del criterio establecido en esta adaptación del PGC lleva a una sobrevaloración de los activos revertibles debido a la forma de financiación de la sociedad concesionaria, lo que produce los siguiente efectos:

- La partida "Inversión en autopistas", finalizada o en construcción, tendrá un elevado importe como consecuencia de los gastos activados.
- La dotación anual al fondo de reversión, al tener como finalidad la recuperación del valor neto contable del activo revertible (Inversión en autopistas), podrá variar considerablemente de unas empresas a otras dependiendo del grado de endeudamiento y las condiciones del mismo.
- La variación de la dotación anual al fondo de reversión como consecuencia de la forma de financiación impediría que los criterios seguidos en el cálculo de la dotación anual al fondo de reversión se apliquen de un modo uniforme, con independencia de consideraciones fiscales o las condiciones de rentabilidad concretas en que se desenvuelva la sociedad concesionaria (Norma 20ª).

2. La norma de valoración relativa al fondo de reversión (Norma nº 20), es la otra gran novedad de la adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, puesto que al realizar su actividad en régimen de concesión administrativa, deberán revertir determinados activos a la Administración al terminar el período de concesión. Aunque, como no son las únicas sociedades con estas características, la norma será general para todas las sociedades concesionarias con activos revertibles.

El tratamiento seguido por la adaptación respecto al reconocimiento y cálculo e imputación del fondo de reversión<sup>348</sup> es el siguiente:

- a) Considera el fondo de reversión como la recuperación del valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estime se van a realizar al finalizar el período de concesión, para entregar los activos tal y como se ha pactado en el contrato de concesión.
- b) El valor neto contable de los activos revertibles será el precio de adquisición o coste de producción más las posibles inversiones adicionales realizadas, menos las posibles reducciones parciales de valor realizadas sobre los mismos, minorado por las amortizaciones acumuladas hasta el momento de la reversión.
- c) En el caso de haberse actualizado los activos revertibles<sup>349</sup> el valor neto contable coincidirá con el valor actualizado, minorado por la amortización acumulada, también actualizada.

---

<sup>348</sup> Sobre la naturaleza de los fondos de reversión pueden verse: (algunos de estos trabajos defienden criterios no siempre coincidentes con los de la adaptación): CEA GARCÍA, J.L.: *Análisis contable de la reversión de activos*, ICAC, 1990, pp. 27 y 69-89; GINER INCHAUSTI, B.: *La naturaleza económica y contable del fondo de reversión*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 68, 1991, pp. 630 y ss. ROJO RAMÍREZ, A.: *Empresas concesionarias y sus problemas contables, la naturaleza del fondo de reversión*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 59, 1989, pp.483-502.

<sup>349</sup> En relación con la revalorización de activos revertibles, puede verse: GINER INCHAUSTI, B.: *La actualización de los fondos de reversión*, Revista Técnica Contable, tomo XXXVIII, 1986, pp. 281-290 y 304.

d) Si la vida útil de los activos a revertir es inferior al período de concesión, y por tanto van a renovarse durante dicho período, el valor contable neto coincidirá con la última inversión, minorada por la correspondiente amortización acumulada.

e) El fondo de reversión comenzará a dotarse cuando se inicie la explotación de los activos revertibles y finalizará con la reversión.

La fecha de inicio de las dotaciones al fondo de reversión está siendo criticado por el sector, pues hasta el momento, y de acuerdo con la adaptación sectorial de 1977, la dotación se iniciaba a partir del primer ejercicio en que hubiere beneficios. Sin embargo comenzar la dotación cuando se inicia la explotación, y por tanto cuando comienzan a producirse los ingresos, está más en consonancia con el principio de correlación de ingresos y gastos. A este respecto, comenta Rojo Ramírez<sup>350</sup> que la preocupación del sector está motivada por miedo a que una imputación temprana del fondo de reversión haga caer los beneficios empresariales y perjudique la capacidad de la empresa para pagar dividendos, deteriorándose a así sus fuentes de financiación.

f) La dotación será considerada gasto del ejercicio, y se efectuará sistemáticamente en función a los ingresos financieros previstos en el Plan Económico Financiero (los ingresos a considerar serán los mismos que se tuvieron en

---

<sup>350</sup> ROJO RAMÍREZ, A.: *Comentario al borrador...*, op. cit., p. 83.

cuenta en la norma de valoración referente a los gastos financieros diferidos).

Ya comentamos en su momento la estrecha relación existente entre el importe del fondo de reversión, y por tanto de las dotaciones al mismo, y el endeudamiento de la sociedad concesionaria, puesto que los gastos financieros incrementan el importe del activo revertible, principal base de cálculo de la dotación al fondo de reversión.

f) Los criterios establecidos para el cálculo de la dotación anual al fondo de reversión se aplicarán de un modo uniforme, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad concretas en que se desenvuelva la sociedad concesionaria.

Ya vimos que esto no siempre es posible porque la dotación anual al fondo de reversión puede variar de unas empresas a otras dependiendo de la forma y condiciones de su financiación.

3. Otras normas modificadas o nuevas, aunque con menor trascendencia que las dos anteriores son las siguientes:

- La existencia de normas de valoración particulares para la inversión en autopistas, túneles, puentes y vías de peaje, como inversión fundamental de estas sociedades. Estas normas se ajustan a lo establecido en el pliego de cláusulas generales para la construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión, que exige el detalle de los distintos conceptos que componen la inversión en los activos objeto de

concesión, de forma que pueda conocerse la estructura del coste total de la inversión; también se señala el procedimiento a seguir para la activación de la carga financiera devengada durante el período de construcción.

- También existe normativa específica para la contabilización y amortización de las concesiones administrativas.
- Por el hecho de tratarse de empresas reguladas, en la norma de valoración relativa a las diferencias negativas en moneda extranjera, se incorpora el criterio establecido en la Orden de 12 de marzo de 1993, del Ministerio de Economía y Hacienda, que establece normas particulares de imputación de las diferencias negativas en moneda extranjera, posibilitando su activación en vez de llevarlas directamente a resultados como preconiza la norma del Plan General de Contabilidad.
- Y en el apartado dedicado al fondo de comercio se recoge, con carácter general, la modificación del tratamiento de este activo, introducida en el artículo 194.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en los términos establecidos en la disposición adicional decimoquinta, apartado 11 de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores.

En estas normas de adaptación, al igual que lo ha hecho en otras adaptaciones, el ICAC recomienda a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, la aplicación de algún sistema de contabilidad analítica, con la que se vería enriquecida la información contables externa y conocerían mejor sus costes.

## BIBLIOGRAFÍA

AGUILÓ PÉREZ, E.: *El sector turístico. Consideraciones sobre el ciclo y la tendencia*. Papeles de Economía Española nº 50, Madrid, 1992.

AGUILÓ PÉREZ, E. y TORRES BERNIER, E.: *Realidad y perspectivas del sector turístico*. Papeles de Economía Española nº 42, Madrid, 1.990.

ALBERT PIÑOLE, I.: *Gestión, productos y servicios de las agencias de viajes*. Madrid, 1999.

- *Gestión y técnicas de agencias de viajes*. 3ª edición. Madrid, 1.993.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C.: *Análisis sistemático de los principios contables más influyentes en la determinación de los resultados empresariales*, Revista Técnica Contable nº 577, Madrid, 1997.

ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *El principio contable de imagen fiel: una introducción*. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, AECA, Madrid, 1982.

ÁLVAREZ MELCÓN, S. y FERNÁNDEZ PEÑA, E.: *Normas reguladoras de la contabilidad en España*, I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Valencia, 1984.

AMAT SALAS, O.: *Contabilidad y finanzas para hoteles*, EADA Gestión, Barcelona 1992.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA): *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*. Traducción al castellano: E. Martínez, Uteha, México, 1968.

- *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements Supplements*, Ohio, 1957.



AMERICAN HOTEL & MOTEL ASSOCIATION: *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 9<sup>th</sup> edition, New York, 1996.

- *Uniform System of Accounts for Hotel*, 8<sup>th</sup> edition, New York, 1986.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA):  
*Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statement*,  
dirigido por TRUEBLOOD, New York, 1973.

- *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises*, APB nº 4, New York, 1970.
- *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, realizado por GRADY, P., ARS nº 7, New York, 1965.
- *The Basic Postulates of Accounting*, ARS nº1, realizado por MOONITZ, New York, 1961.

ANTOLÍNEZ COLET, S.: *Aspectos contables antes y después del Marco Legal Estable*, el Sector Eléctrico Español en la Europa de 1993.  
Colegio de Economistas, Madrid, 1991.

- *Imagen fiel y principios contables*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 63, Madrid, 1990.
- *Imagen fiel y True and Fair View*. En "Lecturas sobre principios contables", Monografía nº 13 de AECA, Madrid, 1989.

ANUARIO EMPRESARIAL IH DEL TURISMO Y DE LA HOSTELERÍA 1998,  
Madrid 1998.

ARANDA HIPÓLITO, A.W.: *Dirección financiera de empresas turísticas*, Madrid, 1998.

- *Gestión técnico-económica de hoteles*, Madrid, 1994.

ARENILLAS DE LOS RÍOS, J.: *La restauración colectiva en España*. En "Anuario Empresarial IH del Turismo y la Hostelería 1998".

ARESPACOCCHAGA REGUERO, J.M.: *"Administración y contabilidad hotelera"*, Conta-hotel, tomos I, III y VII, Madrid 1981-82.

ARRILLAGA, J.I.: *La clasificación de Hoteles en la legislación española*. Tecno: Editur, nº 49, Madrid, 1.968.

ASENSIO COLINO, B.: *Adaptación del P.G.C. a las empresas del sector eléctrico: el punto de vista del sector eléctrico*. Revista Partida Doble, nº 91, Madrid, 1998.

ASOCIACIÓN DE CADENAS HOTELERAS ESPAÑOLA (ACHE): *Las cadenas hoteleras en España*, 1997.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Recursos Propios*, documento nº 10, serie Principios Contables, Madrid, 1998.

- *Principios y Normas de Contabilidad en España*, documento nº 14 Madrid, 1989 (revisado en 1991).
- *Principios y Normas de Contabilidad en España*, documento nº 3 Madrid, 1983 (revisado en 1991).

- *Principios y Normas de Contabilidad en España*, documento nº 2 Madrid, 1981 (revisado en 1991).
- *Principios y Normas de Contabilidad en España*, documento nº 1, Madrid, 1980 (revisado en 1991).

BAILLY, G.L.: *El Plan Contable Internacional. Su origen, su nacimiento, sus primeros pasos*, Revista Técnica Contable, tomo XXII, 1970.

BANEGAS OCHOVO, R., SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA CALVO y NEVADO PEÑA, D.: *Análisis por ratios de los estados contables financieros*, Madrid, 1998.

BANEGAS OCHOVO, R., SANTOS PEÑALVER, J. y ROJAS TERCERO, J.: *Análisis por ratios de la rentabilidad empresarial*, En homenaje a D. Enrique Fernándezs Peña, D. Rafael Muños-Yusta y D. Melecio Riesco Escudero, ICAC, Madrid, 1997.

BAYÓN MARINÉ, F. (Director): *"50 años del turismo español: Un análisis histórico y estructural"*, obra colectiva, Escuela Oficial de Turismo, Madrid, 1999.

BAYÓN MARINÉ, F.: *Biblioteca Jurídica de Turismo*, volumen 1, 3, 6 y 7, Madrid, 1992.

- *La legislación turística*. En *"50 años del turismo español: Un análisis histórico y estructural"*, Escuela Oficial de Turismo, Madrid, 1999.

BELKAOUI, A.: *Accounting Theory*, 2ª Ed., New York, 1985.

BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J.: *La herramienta de la normalización contable del siglo XIX: el marco conceptual español*, ICAC, Madrid, 1997.

BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. y MONEVA ABADÍA, J.M.: *Perspectiva económica del sujeto contable en el contexto español*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 80.

BERNABÉU SÁNCHEZ, M.D.: *Las Sociedades Anónimas Deportivas*, Ensayos y estudios contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero, ICAC, 1997.

- *Contabilidad de la inflación*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984.

BERNABÉU SÁNCHEZ, M.D. y NORVERTO LABORDA, M.C.: *Algunas consideraciones en torno al principio de entidad*, Revista Actualidad Financiera nº 14, Madrid, 1996.

BLANCO SCHULER, A.: *La normalización contable como instrumento del desarrollo económico*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 34, Madrid, 1981.

BOTE GÓMEZ, V.: *La necesaria revalorización de la actividad turística española en una economía terciarizada e integrada en la CEE*. Revista Estudios Turísticos nº 118, Madrid, 1993.

- *El conocimiento científico en España sobre la actividad turística (1960-1998)*, en "50 años del turismo español: Un análisis histórico y estructural", Escuela Oficial de Turismo, Madrid, 1999.

BRUNET, A.: *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Dunod, París, 1951.

BUENO CAMPOS, E.: *La investigación sobre las empresas turísticas en España: el estado del arte*. Revista Estudios Turísticos nº 129, Madrid, 1996.

- *Análisis conceptual de la planificación contable: problemas técnicos y aplicaciones*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 1, Madrid, 1972.

BUIREU GUARRO, J.: *Plan General de Contabilidad y normas de adaptación sectorial*, Madrid, 1981.

CAMISÓN, C. y MONFORT, V.M.: *La empresa turística valenciana. Diagnóstico estratégico y posicionamiento competitivo*. Revista Papers de Turisme nº 12, Valencia, 1993.

CAÑIBANO CALVO, L. *Principios contables básicos para las empresas con regulación económica*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 52, Madrid, 1987.

- *El Plan Francés de 1982*. Revista Técnica Contable, Tomo XXXVIII, Madrid, 1986.
- *Las declaraciones de principios contables de AECA*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 46, 1985.
- *Comentarios al Plan General de Contabilidad de Francia*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 3, 1972.

CAÑIBANO CALVO, L., LÓPEZ COMBARROS, J.L. y TÚA PEREDA, J.: *Naturaleza y filosofía de los principios contables*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 47, Madrid, 1985.

CEA GARCÍA, J.L.: *El resultado contable. Análisis crítico de la medición del excedente económico empresarial*, Monografía nº 22 de AECA, Madrid, 1994.

- *Análisis contable de la reversión de activos*, ICAC, Madrid, 1990.
- *Sobre el deber y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, "Lecturas sobre principios contables" (coordinador), Monografía nº 13 de AECA, Madrid, 1989.
- *Algunas consideraciones sobre análisis circulatorio y plan contable normalizado*, III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 1988.
- *La racionalidad económica de los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 48, Madrid, 1985.

CEBALLOS MARTÍN, M.M.: *El régimen jurídico-administrativo de los establecimientos hoteleros*. Tesis doctoral, Universidad de Almería, 1998.

CENTRAL DE BALANCES DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD: *Análisis económico-financiero de las empresas de la provincia de Las Palmas 1992-1994*. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 1997.

CERRA, J.; DORADO, J.A.; ESTEPA, D.; y GARCIA, P.E.: *Gestión de producción de alojamientos y restauración*, Madrid, 1.994.

CHIN, J. Y TOYE, P.: *A five star accounting system for hotel industry*. Accounting & Bussines nº 1, 1999.

CONGRESO NACIONAL DE TURISMO: *Conclusiones y medidas adoptadas*. Secretaría de Estado de Comercio, Turismo y de la Pequeña y Mediana Empresa, Madrid, noviembre 1997.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ: *Plan Comptable Professionnel de l'Industrie Hôelière*, Arrêtés du 25.1.1984 et du 9.12.1986. Paris.

CORONA ROMERO, E. y BLASCO LANG, J.J.: *Las normas del ICAC en el sistema de fuentes del derecho contable (comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997)*, Revista Técnica Contable nº 589, Madrid, 1998.

CORONA ROMERO, E. y RODRÍGUEZ GARCÍA, J.L. (Coordinadores): *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1997.

CORONA ROMERO, E. y SÁEZ TORRECILLAS, A.: *Análisis sistemático y operativo del Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1991.

CP INMARK: *Estructura económico-financiera del sector hotelero*. Madrid, 1985.

CUADRADO EBRERO, A. y VALLMAYOR LÓPEZ, M.L.: *Organismos contables americanos emisores de normas*. ICAC, Madrid, 1992.

CUBILLO VALVERDE, C.: *Antecedentes de la reforma mercantil*, Revista Partida Doble nº 1, 1991.

- *Diez años de planificación contable*, en Décimo aniversario del P.G.C., Instituto de Planificación Contable, Madrid 1984.
- *Presente y futuro de la planificación contable en España*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 34, Madrid, 1982.
- *Prólogo al Tomo III de Conta-hotel, "Administración y contabilidad hotelera"*, obra de J. M<sup>a</sup> Arespachaga, Madrid, 1982.
- *Gestación, estructura y características del Plan General de Contabilidad*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 4, Madrid, 1973.

Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Decreto 231/1965, de 14 de enero, por el que se aprueba el Estatuto Ordenador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas.

DOMINGUEZ MOLINER, F. *Derecho Administrativo y Legislación turística*. 2<sup>a</sup> edición, Madrid, 1.995.

ESCARRER, G.: *Gestión hotelera de Sol-Meliá*. Nexotur nº 46, Madrid, 1997.

ESTEBAN TALAYA, A. Y REINARES LARA, E.: *Análisis del comportamiento de la demanda hotelera y su posible interferencia por*



*el sistema de clasificación de la oferta*. Documento de trabajo, Universidad Complutense de Madrid, 1996.

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE HOTELES: *El sector hotelero en España*, 1999 (y los años anteriores de la misma publicación anual), Madrid.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M.: *El dilema de los principios contables para las organizaciones que no son negocio*, Actualidad Financiera nº 41, Madrid, 1987.

FERNANDEZ FUSTER, L. *Introducción a la teoría y técnica del turismo de masas*. Madrid, 1.989.

- *Historia general del turismo de masas*. Madrid, 1.989.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *La nueva ordenación legal de la contabilidad y la función del auditor de cuentas*, Revista del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España nº 1, 1992.

- *Una aportación a la construcción del derecho contable*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1989.
- *Teoría económica de la contabilidad*, 10ª edición, Madrid, 1983.

FIDALGO CERVIÑO, E. y PRADO MARTÍN, A.: *Reflexiones sobre la representatividad de los estados contables: imagen fiel y precio de adquisición*, Revista Actualidad Financiera nº 23, Madrid.

FIGUEROLA PALOMO, M.: *Contribución de la actividad turística a la economía española*. En *La Actividad Turística Española en 1997*, Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo, Madrid, 1999.

- *El sector de restaurantes*. En "La Actividad Turística Española en 1997", Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo (y las ediciones de los años 1994 a 1996), Madrid, 1998.
- *Los sectores de la restauración en 1997*, Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares (y las ediciones de los años anteriores de la misma publicación), Madrid, 1998.
- *Economía para la gestión de las empresas turísticas*. Volúmenes 1 y 2. Madrid, 1995.
- *El sector de la restauración: una realidad económica y social*. Federación Española de Restaurantes, Cafeterías y Bares, 1992.
- *Elemento para el estudio de la economía de la empresa turística*. Madrid, 1.990.
- *Teoría económica del Turismo*. Madrid, 1.985.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB): *Statement of Cash Flows*, SFAC Nº 95, 1987.

- *Elements of Financial Statements*, SFAC nº 6, 1985.
- *Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises*, SFAC nº 5, 1984.
- *"Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations"*, SFAC nº 4, 1980c.
- *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, SFAC nº 2, 1980.

- *Objetives of Financial Reporting by Business Enterprises*, SFAC nº 1, 1978.
- *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, 1976.

FUENTES QUINTANA, E.: *Tres decenios de la economía española en perspectiva*. En la obra *Economía*, dirigida por García Delgado, Espasa Calpe, Madrid, 1988.

FULLANA BELDA, C.: *Algunas consideraciones sobre las diferencias entre la contabilidad de las empresas lucrativas y la de las entidades privadas sin ánimo de lucro: Una especial referencia al modelo contable para las fundaciones en España*, Ensayos y Estudios Contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero, ICAC, Madrid, 1997.

GABÁS TRIGO, F.: *El marco conceptual de la contabilidad financiera*, Monografía nº 17 de AECA, Madrid, 1991.

GABÁS, F.; CASTRO, E. y GONZALO, J.A.: *Los principios contables fundamentales en la actualidad*, Comunicación presentada al VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas, Vigo, 1985.

GARCÍA ARTHUS, E.: *El problema de la depreciación en las fundaciones*, Revista Partida Doble nº 59, Madrid 1995.

GARCÍA GARCÍA, M.: *Contabilidad General: Introducción al análisis circulatorio de la realidad económica*. ESCA, de la CECA, Madrid, 1974.

- *El Plan de Cuentas Alemán de 1937*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 3, 1972.

GARCÍA MARTÍNEZ, F. y VILLANUEVA GARCÍA, E.: *Contabilidad de las operaciones realizadas en régimen de unión temporal de empresas (I)*, Revista Técnica Contable nº 555, Madrid, 1995.

GILBERT, D.: *Plan estratégico de marketing para el turismo en España*. Revista Estudios Turísticos nº 104, Madrid, 1989.

GINER INCHAUSTI, B.: *La naturaleza económica y contable del fondo de reversión*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 68, Madrid, 1991.

- *La actualización de los fondos de reversión*, Revista Técnica Contable, tomo XXXVIII, Madrid, 1986.

GONZÁLEZ SORIA, J.: *Tour Operadores*. En "50 años del turismo español. Un análisis histórico y estructural", Escuela Oficial de Turismo, Madrid, 1999.

GONZALO ANGULO, J.A. y GABÁS TRIGO, F.: *El principio de gestión continuada*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 46, Madrid, 1985.

GOXENS DUCH, A.: *El Plan Contable Internacional*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 3, 1972.

HENDRIKSEN, E.: *Teoría de la Contabilidad*, UTEHA, México, 1974.

HENDRIKSEN, E.D. Y VAN BREDA, M.F.: *Accounting Theory*, 5<sup>th</sup> edition, 1992.

HORWATH CONSULTING ESPAÑA: *La industria hotelera española 1998*.  
Barcelona, 1998.

IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.: *Principios contables: sobre la necesidad de su ordenación jerárquica orientada al perfeccionamiento de la gestión empresarial*. Actualidad Financiera nº 42, 1992.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW): *The Corporate Report*, London, 1975.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): *Plan Contable General francés*, traducido por Fernández Peña, E. y Mallo Rodríguez, C., Madrid, 1992.

- *Décimo aniversario del Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1984.

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS (IET): *El turismo en España en 1998. Movimientos turísticos en fronteras (FRONTUR)*. Madrid, 1999.

- *El turismo en España en 1998. El turismo de los españoles (FAMILITUR)*. Madrid, 1999.
- *Tabla intersectorial de la economía turística (TIOT/1992)*, Madrid, 1996.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE): *Encuesta sobre movimiento de viajeros en acampamentos turísticos, 1997*. Madrid, 1998.

- *Movimiento de viajeros en establecimientos hoteleros, 1997*. Madrid, 1998.

- *Movimiento de viajeros en apartamentos turísticos, 1997*. Madrid, 1998.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC):

*Normas Internacionales de Contabilidad del IASC. Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*. Traducción realizada por GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J., Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997, 4ª edición actualizada.

INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y SOCIALES APLICADAS (IESA):

*Cambios de cualificación en las empresas españolas. Hostelería*. Madrid 1986.

KOTLER, E.: *Diccionario para contadores*, UTEHA, México, 1974.

LAFARGA BRIONES, J.: *Imagen fiel: aproximaciones terminológicas*, Cuadernos de Investigación Contable, volumen 2, nº 1 Universidad de Sevilla, 1986.

LAUZEL, P.: *Plan General de Contabilidad de Francia: Normalización, racionalización, guías contables*. Compi, Tomos I, II, IV, Madrid 1966.

Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias.

Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores.

Ley 21/1995, de 6 de junio, reguladora de los viajes combinados.

Ley 2/1995, de 24 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Ley 48/1963, de 8 julio, sobre competencias en materia turística.

Ley 197/1963, de 28 de diciembre, sobre centros y zonas de interés turístico nacional.

LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M.: Contabilidad Financiera, Madrid, 1991.

LUENGO YUSTE, J. "Legislación Turística y Derecho Administrativo". Madrid, 1.992.

MALLO RODRÍGUEZ, C.: *La contabilidad analítica versus normalización contable*, en "Homenaje a Carlos Cubillo", ICAC, Madrid, 1997.

MARLASCA MARTÍNEZ, O.: *Legislación turística*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1994.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Liberalización de mercados: Contabilidad y empresas eléctricas*. Revista Partida Doble nº 91, Madrid, 1998.

- *Algunas consideraciones sobre principios de contabilidad generalmente aceptados y las empresas industriales en declive*, en "Lecturas sobre principios contables", monografía nº 13, AECA, Madrid, 1989.
- *Los requisitos de la información contable: la propuesta del FASB*, XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

MARTÍN BUENO, J.M.: Los efectos económicos de las normas contables en el sector el eléctrico, Revista Partida Doble nº 91, Madrid, 1998.

MARTÍNEZ CONESA, I. : *Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera en España: comparabilidad internacional*, ICAC, Madrid, 1996.

MILOT, J.P.: *Evolución de la normalización contable en Francia*, en "Homenaje a Carlos Cubillo", ICAC, Madrid, 1997.

MOLINER, M.: *Diccionario de uso del español*, 2ª edición, 1998.

MONEVA ABADÍA, J.M.: *El marco conceptual de la información contable de pequeñas y medianas empresas*, ICAC, Madrid, 1993.

MONTERREY MAYORAL, J.: *En torno a los requisitos de la información contable*. Revista Técnica Contable Tomo XXXIX, Madrid, 1987.

MONTESINOS JULVE, F.J.: *La Planificación Contable*, Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Valencia, 1988.

MONTESINOS JULVE, V.: *Algunas reflexiones sobre la fundamentación teórica de la normalización contable*, Estudios Monográficos de Contabilidad y Economía de la Empresa, ICE, Madrid, 1980.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. y MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R.: *Significado de los principios contables fundamentales en la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión*. Revista Técnica Contable XXXIX, Madrid, 1987.



MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C.: *La contabilidad como sistema de información y la norma comunitaria nº 4*. Revista Técnica Contable, Tomo XL, Madrid, 1988.

MUÑOZ DE ESCALONA, F. *Crítica de la economía turística: enfoque de la oferta versus la demanda*. Tesis Doctoral, Complutense de Madrid, 1992.

- *Turoperadores y producción del Turismo*. Revista Estudios Turísticos nº 108, Madrid, 1990.
- *Economía de la producción turística: hacia un enfoque alternativo*. Revista Información Comercial Española nº 663, 1988.

MUSA ALHASAN, S.M. y SANCHIS PALACIO, J.R. *La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera*. Revista Estudios Turísticos nº 117, Madrid, 1.993.

NATIONAL ECONOMIC DEVELOPMENT OFFICE: *A Standard System of Hotel Accounting*, London, 1977.

NORVERTO LABORDA, M.C.: *La normalización contable en el sector eléctrico*, en "Ensayos y Estudios Contables en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos y Melecio Riesco Escudero", ICAC, Madrid, 1997.

- *Los principios contables en el Plan General de Contabilidad*, Revista Actualidad Financiera, Monográfico sobre Contabilidad, Madrid, 1996.
- *Los requisitos de la información contable en el PGC*, Revista Técnica Económica nº 154, Madrid, 1996.

- *Proyecto Docente de Cátedra*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid, 1995.
- *El principio de empresa en funcionamiento y las cuentas anuales: balance y cuenta de pérdidas y ganancias*, Comunicación presentada al IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santander, 1991.
- *El nuevo Plan General de Contabilidad* (Coordinadora), CEIM, Madrid, 1991.

NORVERTO LABORDA, M.C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I.: *La contabilidad como sistema de información y la norma comunitaria nº 4*. Revista Técnica Contable, Tomo XL, Madrid, 1988.

Orden de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

Orden de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Orden de 23 de diciembre de 1996, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria.

Orden de 23 de junio de 1995, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.

## Bibliografía

---

Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.

Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las federaciones deportivas.

Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

Orden de 14 de abril de 1988 por la que se aprueban las normas reguladoras de las agencias de viajes.

Orden de 15 de septiembre de 1978, sobre régimen de precios y reservas en los alojamientos turísticos.

Orden de 8 de marzo de 1977, sobre precios mínimos y descuentos máximos en establecimientos hoteleros.

Orden de 5 de abril de 1976, sobre aplicación de precios mínimos y descuentos máximos en los establecimientos hoteleros.

Orden Ministerial de 14 de marzo de 1975, de normas complementarias sobre clasificación de apartamentos y otros alojamientos de carácter turístico.

Orden Ministerial de 28 de octubre de 1968, por la que se aprueba la ordenación turística de las ciudades de vacaciones.

## Bibliografía

---

Orden Ministerial de 19 de junio de 1968, sobre clasificación de establecimientos hoteleros.

Orden de 28 de julio de 1966, por la que se aprueba la ordenación turística de los campamentos de turismo.

Orden Ministerial de 17 de marzo de 1965, por la que se aprueba la ordenación turística de los restaurantes.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (OMT): Anuario de estadísticas de turismo. Volúmenes I y II, 50 edición, Madrid, 1998.

- *Proyecto de Clasificación Internacional Uniforme de Actividades Turísticas*, Madrid, 1992.

PICORNELL, C.: *Los impactos del Turismo*. Revista Papers de Turisme, Instituto Turístico Valenciano nº 1, Valencia, 1.993.

PINA MARTÍNEZ, V.: *Investigación empírica y normalización contable*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 66, Madrid, 1991.

QUERENDEZ, F.: *La normalización contable*, Deusto, Bilbao 1968.

QUINTANA CARLO, I. y SANCHEZ GIL, O.: *Legislación turística básica*. Madrid, 1.997.

Real Decreto 777/1998 de 30 de abril, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria.

## Bibliografía

---

Real Decreto 437/1998 de 20 de marzo, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico.

Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Real Decreto Legislativo 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Real Decreto 271/1988, de 25 de marzo, por el que se regula el ejercicio de las actividades propias de las agencias de viajes.

Real Decreto 2288/1983, de 27 de julio, sobre los hoteles recomendados por su calidad.

Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio, por el que se establecen las normas de clasificación de los establecimientos hoteleros.

Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, sobre la ordenación de apartamentos turísticos y viviendas turísticas de vacaciones.

Real Decreto 2545/1982, de 27 de agosto, sobre planificación de los campamentos de turismo.

REPERTORIO CRONOLÓGICO DE LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. Ed. Aranzadi, Pamplona, desde 1.982 hasta la fecha.

REPERTORIO CRONOLÓGICO DE LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Ed. Aranzadi, Pamplona, desde 1.990 hasta la fecha.

RIVERO ROMERO, J.: *Análisis de estados financieros. Un ensayo*, Trivium, Madrid, 1992.

- *Contabilidad financiera*, Trivium, Madrid, 1990.

RIVERO TORRE, P.: *Las empresas reguladas: tratamiento contable de sus características específicas*, en "Estudios de Contabilidad y Auditoría en homenaje a Carlos Cubillo", ICAC, Madrid, 1997.

- *Contabilidad y normalización*, en "La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX", Revista Técnica Contable, Madrid, 1989.
- *Análisis de Balances y Estados Complementarios*, Madrid, 1988.
- *Los principios contables y las directivas de la CEE*, en "Lecturas sobre Principios Contables", Monografía nº 13, AECA, Madrid, 1989.
- *Propuesta sobre el desarrollo de alguno de los principios de contabilidad generalmente aceptados para su aplicación a los sectores eléctricos de economía regulada*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 52, Madrid, 1987.

RIVERO TORRE, P., CABELLOS VELASCO, M. y MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I.: *Operadores de empresas reguladas*, en "Dudas, ejemplos y soluciones del PGC", Madrid, 1997.

ROCA, E., CEBALLOS MARTÍN, M.M. y PÉREZ, R.: *La regulación jurídica del turismo en España*. Universidad de Almería, 1998.

ROJO RAMÍREZ, A.: *Comentario al borrador del PGCE para autopistas de peaje*, Revista Partida Doble nº 73, Madrid, 1996.

- *Empresas concesionarias y sus problemas contables, la naturaleza del fondo de reversión*, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 59, Madrid, 1989.

ROSSETO, A.: *La unificación contable y el Plan Contable Internacional*, Revista Técnica Contable, tomo XV, Madrid, 1963.

RUIZ CASTILLO, A.L.: *Las actitudes sobre el turismo de los operadores, agentes de viaje y hoteleros españoles*. Revista Estudios Turísticos nº 68, Madrid, 1.980.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: *Las fuentes de las normas y principios contables*, en "Práctica y teoría de la contabilidad", Ciencias de la Dirección, Madrid, 1996.

- *Normalización y planificación contable*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1989.
- *La información contable y los mercados de valores*, Revista Economistas nº 31, Madrid, 1988
- *El Plan Francés para la OCAMM, ejemplo de la evolución de la planificación contable orientada por una concepción dinámica de la contabilidad*, Esic-Market, Madrid, 1975.

SÁNCHEZ ARROYO, G.: *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*, ICAC, Madrid, 1990

SCHULZ, C. *Hotels and Travel Agents: the new partnership*. The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, Ithaca, New York: Cornell University, School of Hotel Administration, vol. 35, nº 2, 1.994.

SECRETARIA GENERAL DE TURISMO: *Situación técnica y de innovación del sector hotelero español*. Serie Informes sobre turismo nº 3, Madrid, 1993.

- *Libro Blanco del Turismo Español*. Revista Estudios Turísticos nº 108, Madrid, 1.990.

SERRANO, F.: *Comentario a la Adaptación del PGC a las federaciones deportivas*, Revista Partida Doble (separata), Madrid 1994.

SOLOMONS, D.: *The Politization of Accounting: The Impact of Politics on Accounting Standards*, Journal of Accountancy, 1978.

TÚA PEREDA, J.: *¿Necesitamos un marco conceptual?*, en "Homenaje a Carlos Cubillo", ICAC, Madrid, 1997.

- *Ampliar el marco conceptual de la contabilidad financiera*, boletín nº 40 de AECA, Madrid, 1996.
- *El soporte teórico de la regulación contable*. Revista Técnica Económica nº 153, 1995.
- *El Plan General de Contabilidad y el Derecho Contable*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 65, Madrid, 1990.



- *Los principios contables en el ordenamiento jurídico*. En "Lecturas sobre principios contables". Coordinador Cea García, monografía nº 13, AECA, Madrid, 1989.
- *Algunas implicaciones del paradigma de la utilidad en la disciplina contable*, Revista Técnica Contable, Tomo XLI, Madrid 1989.
- *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*, artículo incluido en "XXV años de contabilidad universitaria en España" ICAC, Madrid, 1988.
- *Principios y normas de contabilidad*. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983.

TÚA PEREDA, J. y LARRIBA DÍAZ, J.L.: *Contabilidad de entidades de depósitos*, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, Madrid, 1986.

URÍAS, J. y GUTIÉRREZ, G.: *Contabilidad - Introducción*, Unidad Didáctica nº 1, tema VI, UNED, Madrid, 1980.

VACAS GUERRERO, C.: *Comentario a la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Concesionarias de Autopistas*. Revista Técnica Contable nº 602, Madrid, 1999.

- *Una propuesta para el control y gestión del almacén de un hotel*. En "Experiencias sectoriales en contabilidad de costes y de gestión", II Jornada de trabajo sobre contabilidad de costes y de gestión, ASEPU, 1995.

- *Curso básico de contabilidad financiera. Edición especialmente dirigida a empresas de sector turístico. 2ª edición actualizada*, Madrid 1993.

VELA BARGUES, J.M.: *Adaptación del Plan General de Contabilidad a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro*, boletín de AECA nº 39, octubre 95 – enero 96.

- *Algunas reflexiones en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro: Una especial referencia a la problemática contable de las fundaciones*, Revista Técnica Contable tomo XLVII, Madrid, 1995.

VELA PASTOR, M. y VELA BARGUES, J.M.: *La adaptación del Plan General de Contabilidad a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro*, Estudios de Contabilidad y Auditoría en homenaje a Carlos Cubillo Valverde, ICAC, Madrid, 1997.

VEUTHEY MARTÍNEZ, E.: *El "Uniform System of Accounts for Hotels"*. Curso Superior sobre Gerencia y Dirección Hotelera, ICE de la Universidad Politécnica de Madrid, 1989.

VOGELER RUIZ, C.: *Timesharing o tiempo compartido*. En *La Actividad Turística Española en 1997* (edición 1998), Asociación Española de Expertos Científicos en Turismo (AECIT), Madrid, 1999.

VOGELER RUIZ, C. y HERNÁNDEZ ARMAND, E.: *Estructura y Organización del Mercado Turístico*, Madrid, 1997.

WEISBROD, B.A.: *The Nonprofit Economy*, Harvard University Press, 1991.

ZEFF, S.F.: *Importancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el contexto internacional: algunas lecciones de la experiencia estadounidense*, en "Lecturas sobre principios contables, Monografía nº 13, AECA, 1989.

- *El informe de auditoría y el "principio fundamental" de la imagen fiel*, Boletín nº 49 de AECA, Madrid, 1999.